

T.C.
KOCAELİ ÜNİVERSİTESİ * SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ

147225

İŞLETME BÜTÇELERİNİN YÖNETİM KARAR ARACI OLARAK
KULLANILMASI

YÜKSEK LİSANS TEZİ

AHMET YANIK

- 147225 -

ANABİLİM DALI : İŞLETME
PROGRAMI : MUHASEBE FİNANSMAN

DANIŞMAN: YARD. DOÇ . DR. SAMİ KARACAN

KOCAELİ 2004

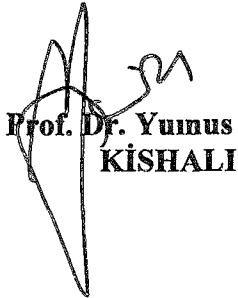
T.C.
KOCAELİ ÜNİVERSİTESİ * SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ

İŞLETME BÜTÇELERİNİN YÖNETİM KARAR ARACI OLARAK
KULLANILMASI

YÜKSEK LİSANS TEZİ

Tezi Hazırlayan : AHMET YANIK

Tezin Kabul Edildiği Enstitü Yönetim Kurulu Tarihi ve No: 29/09/2004, /2004/20


Prof. Dr. Yunus
KISHALI


Prof. Dr. Selman Aziz
ERDEN


Yard.Doç.Dr. Sami
KARACAN

KOCAELİ 2004

İÇİNDEKİLER

İÇİNDEKİLER.....	i
GİRİŞ.....	vi
ÖZET.....	vii
SUMMARY.....	viii
KISALTMALAR.....	ix
BİRİNCİ BÖLÜM.....	1
1 TEMEL KAVRAMLAR VE AÇIKLAMALAR.....	1
1.1 BÜTÇE VE YÖNETİM KAVRAMLARI.....	1
1.2 BÜTÇENİN YÖNETİM FONKSİYONLARI İLE İLİŞKİSİ.....	2
1.2.1 Planlama.....	3
1.2.2 Koordinasyon.....	4
1.2.3 Örgütlenme.....	4
1.2.4 Yöneltilme.....	5
1.2.5 Kontrol.....	6
1.3 İŞLETME BÜTÇE SİSTEMİ.....	6
1.3.1 İşletme Bütçe Sisteminin Temel Prensipleri.....	7
1.3.1.1 Yönetim Desteği Prensipleri.....	7
1.3.1.2 Örgüt Prensipleri.....	8
1.3.1.3 Katılma Prensipleri.....	8
1.3.1.4 Sorumluluk Muhasebesi Prensipleri.....	9
1.3.1.5 Gerçekçilik Prensipleri.....	10
1.3.1.6 Esnek Uygulama Prensipleri.....	10
1.3.2 İşletme Bütçe Sisteminin Süreci.....	11
1.3.2.1 Bütçe Düzenleme Süreci.....	11
1.3.2.2 Bütçe Uygulama Süreci.....	11
1.3.2.3 Bütçe Kontrol Sistemi.....	12
1.3.3 İşletme Bütçe Sisteminin Yararları.....	12
1.3.4 Bütçe Sisteminin Etkinliğini Azaltan Faktörler.....	13
1.4 İŞLETME BÜTÇE FAALİYETLERİNİN ORGANİZASYONU.....	14
1.4.1 Bütçe Grubu ve Yöneticisi.....	14
1.4.2 Bütçe Komitesi.....	15
1.4.3 Bütçe Takvimi.....	16
1.4.4 Bütçe El Kitabı.....	16
1.5 İŞLETME BÜTÇELERİNİN TÜRLERİ.....	17
1.5.1 Faaliyet Seviyesine Göre İşletme Bütçeleri.....	17
1.5.1.1 Statik Bütçeler.....	17

1.5.1.2	Seçenekli Statik Bütçeler	18
1.5.1.3	Esnek Bütçeler	18
1.5.2	<i>Zaman Boyutlarına Göre İşletme Bütçeleri</i>	19
1.5.2.1	Kısa Dönemli İşletme Bütçeleri	19
1.5.2.2	Uzun Dönemli İşletme Bütçeleri	20
1.5.2.3	Tahsilat Türü Bütçeler	20
1.5.3	<i>Konuları Açısından Bütçeler</i>	20
1.5.3.1	Gelir Bütçeleri	20
1.5.3.2	Gider Bütçeleri	21
1.5.4	<i>Sorunları Ele Alış Biçimi Açısından Bütçeler</i>	21
1.5.4.1	Proje Bütçeleri	21
1.5.4.2	Dönemsel Bütçeler	21
1.5.5	<i>Amaçları Açısından Bütçeler</i>	21
1.5.5.1	Program Bütçeleri	21
1.5.5.2	Faaliyet Bütçeleri	22
1.5.6	<i>Temel Alınan Başlangıç Rakamları Açısından Bütçeler</i>	22
1.5.6.1	Geleneksel Bütçe	22
1.5.6.2	Sıfır Tabanlı Bütçe	23
1.5.7	<i>Kapsamları Açısından Bütçeler</i>	23
1.5.7.1	Genel Bütçe	23
1.5.7.2	Bölümsel Bütçe	23
1.5.8	<i>Rakamların Niteliği Açısından Bütçeler</i>	24
1.5.8.1	Miktar Bütçeleri	24
1.5.8.2	Tutar Bütçeleri	24
1.6	ESNEK BÜTÇELEME	24
1.6.1	<i>Genel Açıklama</i>	24
1.6.2	<i>Esnek Bütçenin Kapsamı ve Yararı</i>	25
1.6.3	<i>Esnek Bütçenin Hazırlanması</i>	25
1.6.3.1	Malzeme Değerleme Yöntemi	25
1.6.3.1.1	Ortalama Fiyatla Değerleme	26
1.6.3.1.2	Standart Fiyatla Değerleme	26
1.6.3.1.3	Saymaca Parti Fiyatı ile Değerleme	26
1.6.3.1.4	Gerçek Parti Fiyatı ile Değerleme	27
1.6.3.2	Maliyet Yerlerinin Belirlenmesi	27
1.6.3.2.1	Esas Üretim Maliyet Yerleri	28
1.6.3.2.2	Yardımcı Üretim Maliyet Yeri	28
1.6.3.2.3	Yardımcı Hizmet Üretim Maliyet Yerleri	28
1.6.3.2.4	Üretim Yerleri Yönetim Maliyet Yerleri	28
1.6.3.2.5	Yatırım Maliyet Yerleri	28
1.6.3.2.6	Araştırma Geliştirme Maliyet Yerleri	28
1.6.3.2.7	Pazarlama Satış ve Dağıtım Maliyet Yerleri	29
1.6.3.2.8	Genel Yönetim Maliyet Yerleri	29
1.6.4	<i>Faaliyet Hacminin Belirlenmesi</i>	29

1.6.5	<i>Sabit ve Değişken Maliyet Ayrımı</i>	31
1.6.5.1	Sabit Maliyet	31
1.6.5.2	Değişken Maliyet	32
1.6.6	<i>Maliyet Fonksiyonlarının Tahmini</i>	34
1.6.6.1	Muhasebe Yöntemi.....	34
1.6.6.2	Yüksek-Düşük Noktalar Yöntemi.....	34
1.6.6.3	Regresyon Yöntemi	35
1.6.6.4	Çoklu Regresyon Yöntemi.....	35
1.6.7	<i>Satış Fiyat Ölçütlerinin Oluşturulması</i>	37
1.6.8	<i>Döviz Kurunun Belirlenmesi</i>	38
1.6.9	<i>Uluslararası Finans Kurallarına Uyulması</i>	38
İKİNCİ BÖLÜM		39
2	İŞLETME BÜTÇELERİNİN DÜZENLENMESİ	39
2.1	BÜTÇELEME SÜRECİNDE ADIMLAR VE İŞ AKIŞI	39
2.2	SATIŞ BÜTÇESİ.....	40
2.2.1	<i>Satış Miktar Bütçesi</i>	41
2.2.2	<i>Satış Gelirleri Bütçesi</i>	42
2.2.3	<i>Satış Tahminleri ve Yöntemleri</i>	42
2.3	ÜRETİM BÜTÇESİ.....	44
2.3.1	<i>Üretim Bütçesinin Özellikleri ve Kapsamı</i>	44
2.3.2	<i>Üretim ve Stok Seviyelerinin Planlanması</i>	45
2.3.2.1	Üretim Seviyelerinin İstikrarlılığı.....	46
2.3.2.2	Stok Politikalarının Planlanması.....	46
2.3.2.3	Üretim Süresinin Uzunluğu	47
2.3.2.4	İmalat Tesislerinin Yeterliliği.....	48
2.3.2.5	Üretim Girdilerinin Tedarik Olanakları	49
2.4	DOLAYSIZ MALZEME BÜTÇESİ	49
2.4.1	<i>Dolaysız Malzeme Miktar Bütçesi</i>	50
2.4.2	<i>Dolaysız Malzeme Satın Alma ve Stok Bütçeleri</i>	51
2.4.2.1	Dolaysız Malzeme Stok Politikaları	52
2.4.2.2	Dolaysız Malzeme Fiyat Standartları.....	52
2.5	DOLAYSIZ İŞÇİLİK BÜTÇESİ	53
2.5.1	<i>Dolaysız İşçilik Miktarlarının Saptanması</i>	55
2.5.2	<i>Dolaysız İşçilik Ortalama Ücretlerinin Saptanması</i>	56
2.6	GENEL İMALAT GİDERLERİ BÜTÇESİ.....	56
2.7	DÖNEM GİDERLERİNİN BÜTÇELENMESİ.....	59
2.7.1	<i>Satış Giderleri Bütçesi</i>	59
2.7.2	<i>Yönetim Giderleri Bütçesi</i>	60
2.7.3	<i>Araştırma-Geliştirme Giderleri Bütçesi</i>	61
2.8	FAALİYET DIŞI GELİRLER VE GİDERLER BÜTÇESİ	62
2.9	SERMAYE YATIRIMLARI BÜTÇESİ.....	62

2.10	NAKİT BÜTÇESİ	65
2.11	PROFORMA GELİR TABLOSU VE BİLANÇO	67
ÜÇÜNCÜ BÖLÜM.....		70
3 İŞLETME BÜTÇELERİNİN KONTROLÜ, KÂR PLANLANMASI VE MALİYET ANALİZLERİ		70
3.1	MALİYET DENETİMİ VE BÜTÇE KONTROLÜ	70
3.1.1	<i>Genel Açıklama.....</i>	70
3.1.2	<i>Fiili Maliyetlerin Belirlenmesi.....</i>	71
3.1.3	<i>Standart Maliyetlerin Belirlenmesi.....</i>	71
3.2	SAPMA İNCELEMESİ	72
3.2.1	<i>Genel Açıklama.....</i>	72
3.2.2	<i>Hammadde Sapmaları.....</i>	73
3.2.2.1	<i>İkili Sapma Yöntemi.....</i>	73
3.2.2.2	<i>Üçlü Sapma Yöntemi.....</i>	73
3.2.3	<i>Dolaysız İşçilik Sapmaları.....</i>	74
3.2.3.1	<i>İkili Sapma Yöntemi.....</i>	75
3.2.3.2	<i>Üçlü Sapma Yöntemi.....</i>	75
3.2.4	<i>GÜG Sapmaları.....</i>	76
3.2.4.1	<i>İkili sapma yöntemi:.....</i>	76
3.2.4.2	<i>Üçlü Sapma Yöntemi:.....</i>	77
3.2.4.3	<i>Dörtlü Sapma Yöntemi:.....</i>	77
3.2.5	<i>Hasılat Sapmaları.....</i>	77
3.2.5.1	<i>İkili Sapma Yöntemi.....</i>	78
3.2.5.2	<i>Üçlü Sapma Yöntemi.....</i>	78
3.2.6	<i>Sapma Nedenlerinin Araştırılması ve Düzeltilmesi.....</i>	78
3.2.6.1	<i>Hammadde Sapma Nedenleri</i>	79
3.2.6.2	<i>Dolaysız İşçilik Sapmalarının Nedenleri</i>	80
3.2.6.3	<i>GÜG Sapma Nedenleri</i>	80
3.2.6.4	<i>Hasılat Sapma Nedenleri</i>	81
3.2.7	<i>Düzeltilici Kararların Alınması</i>	81
3.3	KÂR PLANLAMASI	82
3.3.1	<i>Genel Açıklama.....</i>	82
3.3.2	<i>Kârın Oluşumu ve Kâr Fonksiyonu.....</i>	82
3.3.3	<i>Kâra Başlama Noktasının Hesaplanması</i>	83
3.3.4	<i>Güven Marjı ve Güven Marjı Oranı.....</i>	86
3.3.5	<i>Faaliyet Kaldırıcı.....</i>	86
3.3.6	<i>Eğrisel Başabaş Noktası</i>	87
3.3.7	<i>Satış Karışımı İçin Başabaş Noktası.....</i>	87
3.3.8	<i>Maliyet Analizleri ve İşletme Kararları.....</i>	88
3.3.8.1	<i>Fırsat Maliyeti ile Üret veya Satın Al Kararı.....</i>	88
3.3.8.2	<i>Farkedilen Maliyet ile Atıl Kapasitenin Kullanım Kararı.....</i>	89

3.3.8.3	Makine ve Donanım Yenileme Kararları.....	89
DÖRDÜNCÜ BÖLÜM		90
4 UYGULAMA		90
4.1	GENEL AÇIKLAMA.....	90
4.2	GEÇMİŞ DÖNEMLERE AİT BİLÂNÇOLAR.....	91
4.3	GEÇMİŞ DÖNEME AİT GELİR TABLOLARI.....	92
4.4	GEÇMİŞ DÖNEMLERE AİT GERÇEKLEŞEN SATIŞ MİKTARLARI.....	92
4.5	GELECEK AYLARA AİT PLANLANAN GİDER VE MALİYETLER.....	93
4.6	SATIŞ BÜTÇESİ.....	97
4.7	ÜRETİM MİKTARI BÜTÇESİ.....	98
4.8	DOLAYSIZ MALZEME BÜTÇESİ.....	98
4.9	DOLAYSIZ İŞÇİLİK BÜTÇESİ.....	99
4.10	GENEL İMALAT GİDERLERİ BÜTÇESİ.....	99
4.11	DÖNEM GİDERLERİ BÜTÇESİ.....	99
4.12	FAALİYET DIŞI GELİR VE GİDERLER.....	99
4.13	SERMAYE YATIRIMLARI BÜTÇESİ.....	100
4.14	NAKİT BÜTÇELERİ.....	100
4.14.1	NAKİT ÇIKIŞLARI.....	100
4.14.2	NAKİT GİRİŞLERİ.....	100
4.15	PROFORMA BİLÂNÇO VE GELİR TABLOSU.....	101
SONUÇ		103
KAYNAKÇA		104
ÖZGEÇMİŞ		106

GİRİŞ

Günümüzde, bir işletmenin sağlıklı büyümesi, gelecekteki değişikliklerin tahmin edilmesine ve bu tahminlere göre gerekli kararların alınmasına, çalışmaların buna uygun olarak planlanmasına büyük ölçüde bağlı duruma gelmiştir.

İşletme faaliyetlerinin giderek karmaşık bir yapıya dönüşmesi, yöneticilerin geleceği tahmin etmesini ve değişen çevre koşullarına uyum göstermesini zorunlu kılmıştır. Bir sonraki dönemde her yönüyle işletme faaliyetlerini kapsayan bir yönetim planlaması demek olan işletme bütçeleri, işletmelerin ileriye bakmalarına ışık tutmaktadır. Bilimsel yönetimin önemli bir aracı olan işletme bütçeleri, yöneticilerin elinde işletme kaynaklarının en verimli, en kârlı şekilde kullanılmasını sağlamaya yönelik bir araçtır. İşletme bütçeleri ile güdülen amaç, işletme faaliyetlerinin en iyi şekilde yönetilmesi, yapılması gerekli olan işlerin en etkin biçimde gerçekleştirilmesidir.

Temel yönetim fonksiyonlarının yürütülmesinde ve gerçekleştirilmesinde tüm yönetim araçları içinde en büyük katkıyı işletme bütçeleri sağlamaktadır. İşletme bütçeleri yardımıyla, yöneticilerin gereksinim duyduğu bilgiler kendilerine zamanında ulaşmakta dolayısıyla gerek görüldüğü takdirde işletmede değişiklikler yapılabilmektedir.

Bu çalışmanın amacı; yönetimin karar verme aşamasında en büyük yardımcılardan biri olan işletme bütçeleri hakkında genel bir bilgi vermektir.

Bu çalışma dört bölümden oluşmaktadır. Birinci bölümde temel kavramlar, ikinci bölümde işletme bütçelerinin düzenlenmesi, üçüncü bölümde işletme bütçelerinin kontrolü ve kâr planlaması, dördüncü ve son bölümde ise örnek bir uygulama ele alınmıştır.

ÖZET

Ekonomik koşullar karşısında ayakta kalabilmek için izlenecek en etkin yöntem işletme bütçelerinin hazırlanması ve kontrolüdür. İşletme bütçeleri, bilimsel yönetimin temel yapı taşları olan, planlama, koordinasyon, örgütleme, harekete geçirme ve kontrol fonksiyonlarının gerçekleşmesini mümkün kılar.

İşletme bütçelerinin yönetimin karar vermesine etkili olacak yapı çerçevesinde hazırlanması, karar ve maliyet analizlerinde etkinlik sağlar. Karar ve maliyet analizlerinin işletmenin hedeflerine sağlayacağı katkı, konuyla ilgisine ve genel amacına bağlıdır.

SUMMARY

The most effective way to survive in the economical environment is preparing and controlling a company budget. Company budgets are ingiting the milestones of the scientific method. These are planning coordination, motivation and control.

Preparing company budgets within a framework that will enable management in decision making will provide effectiveness in decision and cost analysis. The contribution and effectiveness of decision and cost analysis to reach the aims of enterprises will be directly related with the extend of overall intention and interest to the subject.



KISALTMALAR

a.g.e.	: Adı geen eser
AR-GE	: Araştırma Geliştirme
AKN	: Amaçlanan kâr noktası
BBN	: Başa baş Noktası
DBMS	: Dönem başı mamul stoğu
DSMS	: Dönem sonu mamul stoğu
FF	: Filili fiyat
FİFO	: İlk Giren İlk Çıkar
FM	: Filili Miktar
GMO	: Güven Marjı Oranı
GİG	: Genel İmalat Giderleri
KM	: Katkı marjı
LIFO	: Son Giren İlk Çıkar
NIFO	: İlk Gelecek Olan İlk Çıkar
SF	: Standart Fiyat
SM	: Standart Miktar
SMI	: Satış Miktarı
SSE	: Açıklanamayan değişim
SSR	: Açıklanabilen Değişim
SST	: Toplam Değişim
SÜ	: Standart Ücret

SZ : Standart Zaman
TDM : Toplam Değişken Maliyet
TG : Toplam Gelir
TM : Toplam Maliyet
TSM : Toplam Sabit Maliyet
ÜM : Üretim Miktarı



BİRİNCİ BÖLÜM

1 TEMEL KAVRAMLAR VE AÇIKLAMALAR

1.1 BÜTÇE VE YÖNETİM KAVRAMLARI

İşletme bütçelerinin ilk uygulamalarına 1930'lerde rastlanmaktadır. Uzun yıllar boyunca edinilen tecrübe, bütçe tekniklerinin geliştirilmesini sağlamıştır. 70'li yıllarına ortalarından bu yana sıfır tabanlı bütçeler, daha sonra ise esnek bütçeler uygulama içerisinde yerlerini almıştır¹.

İşletme bütçesi, bütçe kavramından doğmuştur. Önceleri devlet daha sonraları özel sektöre ait işletmelerde belirli bir dönem içindeki gelir ve giderlerin ayrıntılarını tasarlayan hesap cetveli olarak kullanılan bütçe, genel anlamda "Tutar olarak ifade edilen ve bir hesap dönemi içindeki gelirler ile harcamaların, kâr ve maliyetlerin tahminini içeren bir faaliyet planıdır." Bu kavramdan geliştirilen İşletme bütçesi ise, işletmelerin üst yöneticileri tarafından gelecek faaliyet dönemleri için belirlenen politikaların, amaçların ve hedeflerin saptanmasına yardımcı olacak uzun ve kısa dönemli planların yapılmasıdır².

Bütçe; işgücü, zaman, yer ya da araç gereç için planlanan parasal harcamaları gösteren biçimsel tablolardan oluşur. Bütçenin temeli belirttiği durumlara ilişkin önlemleri kapsayan tahminlerden oluşur. Günümüzde "İşletme Bütçe Sistemi" deyiminin yerini "Kâr Planlama ve Kontrol Programı" almaktadır.

Bütçe kontrolü ise planlanan ile yapılan harcamalar arasındaki karşılaştırmalara denir. Bütçeden beklenen faydanın sağlanabilmesi için işletmede tüm işlemlere ilişkin harcamaların bütçede belirlenen şekilde

¹ Pamuk GÜNDÜZ, Alpay YURDAKUL ve diğerleri, **Stratejik Yönetim ve Senaryo Tekniği**, İstanbul, İrfan Yayıncılık, 1997, 1 Baskı, s. 293.

² Vasfi HAFTACI, **İşletme Bütçeleri**, KOÜ Yayınları, Yayın No:24, Kocaeli, 2001, s.1.

olması gerekmektedir.

Yönetim belli bir amacın gerçekleştirilmesi için işletme faaliyetlerinin planlanması, örgütlenmesi, yöneltilmesi, koordinasyonu ve kontrolü sürecidir. Yönetimin temel özellikleri ise; insan varlığı, bu insanların işbirliği ve işbirliğinin belli bir amaca yöneltilmesi olarak sıralanabilir. Yönetimin fonksiyonları tanımından da anlaşılacağı üzere planlama, koordinasyon, örgütlenme, yöneltme ve kontrol olarak sıralanabilir.

İşletme bütçeleri bu fonksiyonların hemen hemen tümüne yardımcı bir araç konumundadır. Bununla birlikte özellikle işletme bütçeleri planlama, koordinasyon ve kontrol fonksiyonlarının gerçekleşmesine büyük katkılar sağlar. Bunun yanı sıra işletme bütçeleri düzenlenirken destekleyici hizmet olarak muhasebeden de geniş ölçüde yararlanır³.

1.2 BÜTÇENİN YÖNETİM FONKSİYONLARI İLE İLİŞKİSİ

Ekonomik gelişme sürecine koşul olarak gerçekleşen teknolojik gelişme ve pazarların büyüyüp genişlemesi, işletmelerin çok karmaşık bir yapıya bürünmesi sonucunu doğurmuştur⁴. Yönetim faaliyetleri de, ekonomi, sanayi ile işletmelerdeki sürekli gelişmeler ve değişimler sonucu artan bir karmaşıklık göstermektedir. Bu nedenle işletme yönetiminden beklentiler de artmıştır⁵.

Yönetim faaliyetlerindeki karmaşıklıkların çözümünde yeni tekniklerin geliştirilmesine gerek duyulmuştur. Yeni geliştirilen bu yöntem ve tekniklere "bilimsel yönetim" adı verilmektedir⁶. Günümüzde etkin bir yönetim tekniği olan "işletme bütçeleri" de bilimsel yönetim sisteminin

³ Vasfi HAFTACI, a.g.e., s.17-18.

⁴ A. Sait, SEVGENER, **Yönetim Muhasebesi**, Marmara Ü.İ. Yayını, İstanbul 1986, s.283.

⁵ Yüksel. KOÇ YALKIN: a.g.e., s.3.

⁶ Yüksel, KOÇ YALKIN; a.g.e., s.4.

temel araçlarından biridir⁷

Bütçe, planlama faaliyetlerinin ayrılmaz bir parçasıdır. Planlama faaliyeti ise yönetim süreci içerisinde yer alır. Planlama ile birlikte yönetim süreci içerisinde yer alan fonksiyonlar ise; planlama, koordinasyon, örgütlenme, yöneltme ve kontroldür⁸.

1.2.1 Planlama

Planlama en basit olarak, neyin, ne zaman, nasıl, nerede ve kimin tarafından yapılacağını önceden kararlaştırma eylemidir. Yapılan her plan yönetimin seçim ve tercih işlevini yaptığı bir araçtır. Bu aracı iyi tanımak ve bunun üzerinde araştırma yapmak gereklidir⁹.

Planlama faaliyetine ilişkin evreler¹⁰; sorunların ve fırsatların saptanması, amaçların belirlenmesi, planın dayandığı hareket noktaları ve varsayımların belirlenmesi, seçeneklerin saptanması, seçeneklerin değerlendirilmesi, en uygun hareket biçiminin seçilmesi, yardımcı planların düzenlenmesi ve planların sayısal değerlerle bütçelenmesidir.

Yönetim planlama fonksiyonunun amacı ile bütçe sisteminin amacı aynıdır. Bu durumda planlama fonksiyonu, işletmenin sahip olduğu kaynaklarını en etkin biçimde kullanılmasını sağlayarak yakın gelecekteki veya bütçe dönemindeki işletme kârlılığı, verimliliği ve likititesi ile uzun dönemdeki işletmenin sürekliliği arasında optimum denge kurmaktır.

Bir işletmede, planlama fonksiyonunun kapsamı ve yoğunluğu yönetimin seviyesine göre değişebilir. Seviye yükseldikçe planlama

⁷ A. Sait. Sevgener; a.g.e., s.283.

⁸ A. Sait SEVGENER, ve Rüstem HACİRÜSTEMOĞLU, **Yönetim Muhasebesi**, Alfa Basım Yayım, İstanbul, 2000, s. 277.

⁹ Kemal TOSUN, **İşletme Yönetimi**, Fakülteler Matbaası, İstanbul, 1971, s.45-49.

¹⁰ Hayri ÜLGEN, **İşletme Yönetiminde Bilgisayarlar**, Yön Ajans, İstanbul, 1990, s.150-151.

fonksiyonunun kapsamı genişler ve buna paralel olarak kontrol fonksiyonunun alanı daralır¹¹.

1.2.2 Koordinasyon

İşletmelerin hedeflerinden biri de, bütçe uygulamasını belirli bir amaca ulaşmak için koordine etmek ve kaynak israfını önleyen koordineli çalışmayı sağlamaktır.

Etkili bir şekilde düzenlenen ve uygulanan bütçe sistemi, devamlı koordinasyonun gerçekleştirilmesinde temel etkindir. Koordinasyonda, etkin haberleşme ise, yöneticilerin neyi planlandığının ve yapılan planların nasıl, ne zaman ve kim tarafından yapılacağıının önceden bilinmesi demektir.

Bütçe sisteminin, işletme bütçelerinde yer alması ve bunlara ait kopyaların yöneticilere dağıtılması etkin haberleşmeyi sağlaması açısından önem taşımaktadır¹².

İşletme bütçelerinin katılım prensibine sahip olması, etkili bir koordinasyona gereksinimi olduğunu göstermektedir. Koordinasyonu etkili kılan ise haberleşme ve kontrol teknikleridir.

1.2.3 Örgütlenme

Bütçe sistemi, yetki ve sorumlulukları açıkça belirlenen bir örgütsel yapıya dayanmalıdır. İşletmenin organizasyon şeması ve bütçesi aynı örgüt yapısına sahip olmalıdır¹³.

Örgütlenme genel olarak, planda belirlenmiş olan amaç, araç ve yöntemlerin maddi ve sosyal anlamda düzenlenmesidir. Diğer bir deyişle, işletmenin bütün birimlerinin oluşturulması, düzenlenmesi, görevlerinin

¹¹ Kemal TOSUN, **İşletme Yönetimi**, Fakülteler Matbaası, İstanbul, 1971, s.45-49.

¹² SEVGENER A.Sait ve HACİRÜSTEMOĞLU Rüstem, a.g.e, s.278.

¹³ A.Sait SEVGENER, ve Rüstem HACİRÜSTEMOĞLU, a.g.e., s.278.

tanımlanması ve her birime görevini gerçekleştirmede yardımcı olacak yöntemlerin belirtilmesi, birimlerin kendi aralarındaki ve dışarıyla olan ilişkilerinde uyulacak davranışların belirtilmesi faaliyetidir¹⁴.

Örgütlenme faaliyetine ilişkin evreler; örgütsel yapının kurulması, ilişkilerin saptanması, görev tanımlarının yapılması, görevin gerektirdiği niteliklerin tanımlanması olarak sıralanabilir¹⁵.

1.2.4 Yönelme

Yönelme faaliyetinde, yönetici, hedefe ulaşabilmek için gerekli olan işleri başkalarına yaptırma durumundadır. Bu doğrultuda, yönetici bir lider olarak astlarına, görevlerinin gerektirdiği yetki ve sorumlulukları devretmeli, onları teşvik etmeli, birimler ve kişiler arasındaki ilişkinin anlaşılabilir ve adaletli olmasını sağlamalı, personelin düşüncelerine saygı göstermeli ve yaratıcı düşünceleri desteklemelidir.

Bu işleve ilişkin faaliyetler; yetki devretme, teşvik etme, koordine etme, değişim ve farklılıkları yönetme gibi dört ana başlıkta toplanabilir¹⁶.

Yönetimin yönelme fonksiyonu ile bütçe sistemleri arasındaki ilişkiler, bütçenin insan kaynağı ile olan etkileşimini ortaya koyar. Yönetici ve denetçi personelin amaç ve hedefleri ile işletmenin amaç ve hedefleri arasında gerekli uyum sağlanmalıdır. Bütçe yapısı işletmedeki ast-üst ilişkilerine uygun olmalıdır¹⁷.

Organizasyonların etkin olabilmesi için bu hiyerarşik ilişkilerin açık biçimde belirlenmiş olması gereklidir¹⁸.

¹⁴ A.Sait SEVGNER, ve Rüstem HACİRÜSTEMOĞLU, a.g.e., s.278.

¹⁵ Hayri ÜLGEN, a.g.e, s. 151-152.

¹⁶ Hayri ÜLGEN, a.g.e, s. 152-153,

¹⁷ A.Sait SEVGNER ve Rüstem HACİRÜSTEMOĞLU, a.g.e., s.279.

¹⁸ Tamer KOÇEL, **İşletme Yöneticiliği**, Yön Ajans, İstanbul, 1989, 3.Baskı, s. 150-151.

1.2.5 Kontrol

Gerçekleştirilen faaliyetlerin, plan standartlarına uygun olup olmadığının ölçülmesi, farklılıkların belirlenmesi halinde nedenlerinin araştırılması, düzeltici önlemlerin alınması ve sonuçların değerlendirilmesi işlemlerinin tümüdür.

Kontrol işlevinin faaliyetleri; standartların belirlenmesi, gerçekleşen durumun saptanması, sapmaların saptanması ve yorumlanması, sapma nedenlerinin araştırılması ve düzeltici önlemlerin belirlenmesi gibi dört ana başlıkta toplanabilir¹⁹.

Bütçe sistemi, faaliyet öncesi ve sonrası kontrole ilişkin ölçü birimlerini ve standartlarını sağlamakla kalmayıp, sahip olduğu niteliğin bir sonucu olarak işletmede etkili ve zamanlı bir haberleşmeye olanak vermektedir. Bütçe sisteminin ortaya koyduğu kontrol sistemindeki raporlar bütçe tutarlarını, gerçek faaliyet sonuçlarını ve sapmaları kapsamlarına alırlar. Yöneticiler, bu raporları kullanarak, faaliyet sonuçlarını belirlenen toleranslar dışına çıkartan nedenleri araştırarak tespit edilen problemlerin çözümüne ilişkin önlemler üzerinde çalışacaktır.

1.3 İŞLETME BÜTÇE SİSTEMİ

İşletme bütçe sisteminin temel amacı; yönetime, temel fonksiyonların yürütülmesinde en etkili bir biçimde yarar sağlamaktır. Bu nedenle, bütçe düşüncesi, işletme için sabit ve katı bir program saptama şeklinde yorumlanmamalı, gelecek faaliyet döneminde işletme amaçlarına ve politikalarına uygun en kârlı planların saptanması olarak anlaşılmalıdır.

İşletme bütçe sistemi, işletme için genel amaçların saptanması ile proje planlamasını, uzun dönemli planlamayı ve kısa dönemli planlamayı kapsamına alır. İşletme bütçe sistemi kendi içinde ikiye ayrılır. Bunlar uzun dönemli işletme bütçeleri ve kısa dönemli işletme bütçeleridir.

¹⁹ Hayri ÜLGEN, a.g.e, s.154-156.

Uzun Dönemli İşletme Bütçeleri: İşletme tarafından normal faaliyet dönemini veya bir yılı aşan belli bir zaman boyutu için düzenlenen bütçelerdir. Zaman boyutu işletmenin faaliyet gösterdiği alana göre 5 yıl, 10 yıl veya daha uzun süreleri kapsayabilir.

Kısa Dönemli İşletme Bütçeleri: İşletmenin normal faaliyet dönemini kapsayan eylemlerinin planlanmasını, düzenlemesini ve kontrolünü kapsayan bütçelerdir. İşletme bütçelerinin planlama ve düzenleme safhasında, geçmiş dönemlerin fiili faaliyet sonuçlarına ilişkin verilerden geniş ölçüde yararlanılmaktadır.

1.3.1 İşletme Bütçe Sisteminin Temel Prensipleri

İşletme Bütçe sisteminden beklenen faydanın sağlanabilmesi için gerekli olan İlkeler²⁰;

- Yönetim desteği prensibi,
- Örgüt prensibi,
- Katılma prensibi,
- Sorumluluk muhasebesi prensibi,
- Gerçekçilik prensibi,
- Esnek uygulama prensibi

olarak altı başlık altında toplanabilir.

1.3.1.1 Yönetim Desteği Prensipleri

Bütçe sisteminin etkili olabilmesi için bütün yönetim basamaklarının, tam olarak desteklenmesi zorunludur. Üst seviye yöneticilerinin, bütçe sisteminin niteliklerini ve temel prensiplerini anlamaları ve kendilerine

²⁰ Vasfi HAFTACI, a.g.e., s.5-6.

yararlı olacağına inanmaları gerekmektedir²¹.

1.3.1.2 Örgüt Prensibi

Bütçe sistemi, yetki ve sorumlulukları açıkça belirleyen sağlıklı bir örgütsel yapıya dayanmalıdır. İşletme bütçelerinde saptanan amaçlar, politikalar ve planlar kişiler yoluyla uygulamaya konulacağından ve gerçekleştirileceğinden, işletme bütçelerinin kişisel sorumluluklar itibariyle düzenlenmesi zorunludur. Bu işletme bütçelerinin kontrolünün etkinliği yönünden de önemlidir. Tüm işletme bütçeleri sorumluluk merkezleri itibariyle düzenlenmeli ve uygulamaya konulmalıdır²².

1.3.1.3 Katılma Prensibi

İşletme bütçelerinin, bütçe bölümü yöneticileri veya üst düzey yöneticiler tarafından hazırlanmayacağını ifade eder. Bütçelerin düzenlenmesine tüm yönetim seviyelerinin katılması, bütçelerde saptanan amaçların ve planların gerçekleştirilmesi yönünden şarttır. Sağlıklı işletme bütçeleri, tüm birimlerin yakın işbirliği ile hazırlanır. Bütçe bölümü bütçeyi hazırlamaz, bu bölümün sorumluluğu, bütçe faaliyetlerine nezaret etmek, bütçelerin düzenlenmesine ve uygulanmasına ilişkin konularda koordinatörlük ve danışmanlık hizmeti sağlamaktır²³.

Faaliyetlerin planlanmasına katılma, o planlara karşı tepkiyi azalttığından, işletme personeli üzerinde olumlu etkiler yaratmaktadır.

Katılımcı yönetim, bölümler arası işbirliğini geliştirir, bölüm faaliyetlerinin diğer bölümler ile işletmenin tüm faaliyetleri üzerinde meydana getirdiği etkiler görülür ve rasgele kararlara, faaliyetlere son verilir²⁴.

²¹ Vasfi HAFTACI, a.g.e., s.5-6.

²² Vasfi HAFTACI, a.g.e., s.5-6.

²³ Vasfi HAFTACI, a.g.e., s.5-6.

²⁴ Vasfi HAFTACI, a.g.e., s.5-6.

Tüm yönetim seviyesindeki yöneticilerin bütçenin hazırlanmasına katılmasıyla alt kademe yöneticileri, işletmenin gelecekle ilgili amaçları, planları ve sorunları hakkında bilgi sahibi olurlar. Günlük karar ve planlarını da daha sağlam esaslara dayandırır²⁵.

Katılımın etkili olabilmesi için planlı ve sürekli olması gerekir. Üst düzey yönetim, işletmenin temel politika ve amaçlarını kesinlikle tanımlamalıdır. Alt düzey yönetici tarafından hazırlanan plan ve tahminler araştırılmadan kabul edilmemelidir. Tüm görüşler dinlenmeli ancak son kararı üst düzey yönetici vermelidir²⁶.

1.3.1.4 Sorumluluk Muhasebesi Prensipleri

Bir işletme bütçe sistemi ile muhasebe sistemi arasında çok yakın ilişkiler vardır. Bütçe sistemi, hem planlama hem de kontrol safhasında verilere dayanır. Bu veriler muhasebe sisteminden sağlanır. Bu nedenle, işletmenin muhasebe sistemi; yönetimin, planlama ve kontrol gereksinimlerine karşılık verecek nitelikte olmalıdır. Bu nitelikleri taşıyan muhasebe, sorumluluk muhasebesidir. Sorumluluk muhasebesi, işletme faaliyetleri ile ilgili bilgileri, örgütsel sorumlulukları veya sorumlu yöneticileri esas alarak sınıflar. Bütçe sistemi ile muhasebe sistemi aynı hesap planından yararlanır. Bu hesap planı yönetim gereksinimlerine birinci derecede önem verecek şekilde saptanmış olmalıdır. Sorumluluk muhasebe sistemi, bütçeleme yanında raporlamayı da esas aldığından, bütçe tutarları ile faaliyet sonuçlarının karşılaştırılması olarak sunulmasını sağlar²⁷.

İşletmelerde maliyet yerleri bakımından düzenlenmiş bütçeler, sorumlu yöneticilerin planlanan amaçlara ne ölçüde ulaşmış olduklarını görmek için hazırlanan bir ölçü aracıdır. İşletme bütçelerinin sorumluluk

²⁵ Vasfi HAFTACI, a.g.e., s.5-6.

²⁶ Vasfi HAFTACI, a.g.e., s.5-6.

²⁷ Vasfi HAFTACI, a.g.e., s.5-6.

yerlerine göre hazırlanması, sorumluluk yeri yöneticilerinin performansını ölçmeyi, planlanan amaçlara ne kadar uyulduğunu ve ulaşıldığını gözlemlemeyi sağlar²⁸.

1.3.1.5 Gerçekçilik Prensibi

Yönetim, amaçların ve hedeflerin saptanmasında hem gereksiz tutuculuktan hem de yersiz iyimserlikten kaçınmalıdır. Bütçe sistemindeki amaçlar elde edilmeleri olanaksız olan yüksek verimlilik düzeyinde saptanırsa, yapılan ciddi çabalara rağmen gerçekleştirilmeyecekleri için işletme personeli üzerinde olumsuz etkiler yaratacaktır. Böylece, işletmede bütçenin bir baskı aracı olduğu düşüncesi oluşacaktır. Tersine durumda, amaçların ciddi bir çalışma olmaksızın düşük bir seviyede saptanması halinde ise bütçe standartları, yapılan faaliyetlerin gerçek bir ölçüsü olma niteliklerini taşımayacağından, işletme personeli üzerinde teşvik aracı olarak kullanılamayacaktır. Bütçe sisteminin başarısı, gerçekleştirilebilir hedeflerin saptanması ile çok yakından ilgilidir²⁹.

1.3.1.6 Esnek Uygulama Prensibi

İşletme bütçeleri, gerekli görülen durumlar ve değişken koşullar karşısında yeniden düzenlenebilecek yapıda olmalıdır. Esneklik prensibi özellikle mali bilgilerin denetimi için oldukça önemlidir. Bütçe dönemi içinde yeni koşulların ortaya çıkma olasılığı göz önünde bulundurularak, bütçenin revize edilebilir yapıda olması sağlanmalıdır³⁰.

Esneklik prensibi bakımından sürekli bütçeleme önemlidir. Ancak, sürekli olarak öngörülerin düzeltilmesi, faaliyet öncesi kontrol yönünden, bölüm yöneticilerinin gerçek performansının ölçülmesinde yanılgılar ortaya çıkartabilir. Bu durumda yapılacak revizyon, olumsuz performansın

²⁸ Vasfi HAFTACI, a.g.e., s.7-10.

²⁹ Vasfi HAFTACI, a.g.e., s.7.

³⁰ Vasfi HAFTACI, a.g.e., s.8.

gizlenmesine neden olabilir³¹.

Özellikle yüksek enflasyonun gerçekleştiği ortamlarda bütçenin sabit kalması olanaksızdır. Aynı bütçe ile hedefe ulaşmaya çalışmak, işletme açısından fırsatların kaçırılmasına ve yanlış kararların alınmasına neden olabilir.

1.3.2 İşletme Bütçe Sisteminin Süreci

İşletmelerde bütçe sisteminin süreci; bütçe düzenleme süreci, bütçe uygulama süreci ve bütçe kontrol süreci olmak üzere üç başlık altında toplanabilir³².

1.3.2.1 Bütçe Düzenleme Süreci

İşletme için saptanan politikaların, amaçların ve hedeflerin resmi ve sayısal ifadelerinin tüm birimler tarafından saptanmasıyla oluşur³³.

1.3.2.2 Bütçe Uygulama Süreci

İşletmede yer alan her bölüm veya fonksiyon için ayrıntılı işletme bütçeleri düzenlenir. Bölümlere veya fonksiyonlara ait ana bütçelerin konsolide edilmesi yoluyla, işletmeye ait genel işletme bütçesi ortaya çıkar. İşletmede her birim birbiriyle bağımlı ilişki halindedir. İşletmede sağlıklı bir bütçe sisteminin korunması, bir zinciri oluşturan her birimin birbirine destek vermesiyle mümkün olacaktır. Zincirin halkasında oluşacak bir aksaklık tüm sistemi etkileyeceğinden bütçenin düzenlenme ve uygulama aşaması büyük önem taşımaktadır. İşletme bütçe sistemi kapsamında yer alan sorumluluk raporları ile işletme bütçesinin uygulanması gerçekleşir³⁴.

³¹ A.Sait SEVGNER ve Rüstem HACİRÜSTEMOĞLU, a.g.e., s.281-282.

³² Kamuran Pekiner, **İşletme Denetimi**, İstanbul, İÜ İF Yayını, 1988, s.336.

³³ Kamuran Pekiner, a.g.e., s.336.

³⁴ Kamuran Pekiner, a.g.e., s.336.

1.3.2.3 Bütçe Kontrol Sistemi

Bütçede saptanan amaçlar ve hedeflerle ilgili olarak fiili faaliyet sonuçlarının sürekli olarak kontrol ve değerlendirilmesi ile gerekli durumlarda düzeltici önlemlerin alınmasıdır. Bir işletmede, işletme bütçelerinden maksimum yarar, ancak etkili bir bütçe kontrolü ile gerçekleştirilebilir. Bütçe kontrolü, günlük işletme faaliyetlerinin koordinasyon ve kontrolü için bütçeler ve bütçe kontrol raporlarından yararlanılmasını öngörür. Bütçe kontrol sürecinde bölümlerin sorumlu oldukları bir bütçe sisteminde hareket etmeleri sağlanmalıdır³⁵.

1.3.3 İşletme Bütçe Sisteminin Yararları

İşletme bütçe sisteminin yararları şunlardır³⁶:

- Mevcut başarıyı ölçmede standartlar sağlar.
- Örgütün amaçlarının daha iyi görünmesine yardımcı olur.
- Personelin güdülenmesine olumlu etkisi vardır. Kişiler kendilerinden ne beklediğini böylece daha iyi anlarlar.
- Organizasyon içinde iletişimi geliştirir.
- Değişim için gerekli zamanı bildirir.
- Yönetimde, mantıklı ve sistemli karar alma geleneğini yerleştirir. Bütçe sistemi ilkelerini benimseyen yöneticiler, karar vermeden önce konu ile ilgili tüm seçenekleri ve unsurları analiz eder.
- Genel ekonomi ve iş konularında beklenen trendlerin etkisinin zamanlı ve etkili bir biçimde ele alınmasını sağlar.
- İşletme yönetimini kaynakların verimli kullanılması için plan yapmaya ve koordinasyona zorlar.

³⁵ Kamuran Pekiner, a.g.e., s.336.

³⁶ Kamuran Pekiner, a.g.e., s.409.

- Planların, onları uygulamaktan sorumlu olanların bilgisine sunulmasıyla birimler arası ortak anlayış ve görüş birliği yaratılmasını sağlar.
- Kademe yöneticilerini verimli çalışmaya özendirir. Faaliyetlerin dönemsel analiz ve değerlendirilmesini sağladığından, verimlilik ve verimsizliklerin zamanlı olarak saptanmasına olanak verir.
- Gerçekleşen faaliyet sonuçlarının değerlendirilerek kontrol edilmesini ve tatminkâr sonuçlara ulaşmayı hedefleyen yönetimi sayısal hedeflere zorlar.
- İşletmeye ilişkin zayıf ve tehlikeli durumları önceden gösterme yoluyla, önleyici önlemlerin zamanında alınmasına olanak sağlar.

1.3.4 Bütçe Sisteminin Etkinliğini Azaltan Faktörler

Bütçe sisteminin etkinliğini azaltan faktörler şunlardır³⁷:

- İşletme bütçe sisteminin hareket noktasını oluşturan satış tahminlerinin gerçekleşmemesi.
- İşletmede hedeflerin, etkili bir haberleşme sisteminin olmamasından dolayı gerçekleşmemesi.
- Öngörülen harcamaların tümünün yapılması yolundaki eğilim ve tutum bütçenin ana amacında sapmalara neden olur. Bu tutum sağlıklı ve gerçekçi sonuçların oluşmasını önlediği gibi yöneticilerin başarı kriteri ölçümlerinde yanlış sonuçlar oluşturur.
- Bütçe kavramının dinamik olduğu göz ardı edilerek değişen çevresel ve işletme içi koşullara göre sistemin geliştirilememesi.
- Bütçe sisteminin öneminin tüm çalışanlar tarafından kavranılması için takım ruhunun oluşturulmaması.

³⁷ Kamuran Pekiner, a.g.e., s.412.

1.4 İŞLETME BÜTÇE FAALİYETLERİNİN ORGANİZASYONU

İşletmelerde, bütçe sisteminden sorumlu bir örgüt bulunmalıdır. Bütçe grubu olarak belirlenen bu örgüt birimi, işletmenin büyüklüğüne göre doğrudan doğruya genel müdüre bağlı olabileceği gibi, mali işler ve muhasebe başkanlığına bağlı bir grup olarak da örgütlenebilir. Uygulamada bütçe grubunun yanında bütçe komitelerine de yer verilmektedir. Bu komite yukarı seviyedeki yöneticilerle, bütçe örgütü yöneticileri ve bütçesi incelenen bölüm veya kısım yöneticilerinden oluşur³⁸.

1.4.1 Bütçe Grubu ve Yöneticisi

Bütçe grubunun görevi bütçe faaliyetlerine nezaret etmek ve hat yöneticilerine gerekli uzmanlık ve danışmanlık hizmetleri sağlamaktır. Her programın olduğu gibi, bütçe programının da yürütülmesinden sorumlu biri olmalıdır. Yönetimsel kontrolün ve faaliyetlerdeki verimliliğin en önemli araçlarından birinin bütçe olması, bu programın bütün örgüt çapında dikkatle izlenmesini ve uygulanmasını gerektirir. Bu bakımdan nihai sorumlu tepe yöneticisidir. Ancak, tepe yöneticisi bu sorumluluğun büyük kısmını, tepe yönetimine rapor verecek kimseye devretmiştir. Bu kimse mali işler yöneticisi, kontrolör ya da bütçe yöneticisi olabilir³⁹.

Bütçe yöneticisi, tepe yöneticisinden aldığı yetkiyi onun adına kullanır. Bütçe yöneticisinin sorumluluğu asla bizzat bütçenin hazırlanması değildir. Bütçe yöneticisi, icracı personel gibi hareket ederse ve kendini bütçeyi fiilen hazırlama ve faaliyetleri değerlendirme yetki ve sorumluluğunda görürse, bütçe sistemi etkili olamaz. Bu nedenle, her işletmede bütçelere ilişkin

³⁸ Yüksel, KOÇ YALKIN, a.g.e. s.44-45.

³⁹ Feryal ORHON BASIK, **Kar Planlaması ve Kontrolü**, İ.Ü. Yayını, İstanbul 1992, s. 150.

yetki ve sorumluluklar açık ve kesin bir biçimde belirlenmelidir⁴⁰.

Bütçe yöneticisi, ilgili bölüm ve departmanların kendi bütçelerini hazırlamalarına nezaret eder ve bu arada kendisinden istenen teknik yardımı yapar, bu bölüm ve departmanlar arasındaki koordinasyonu sağlar ve nihayet bu bütçelerin bir araya getirilerek bütçenin nihai şekillenmesine nezaret eder⁴¹.

1.4.2 Bütçe Komitesi

Tamamen danışmanlık hizmeti vermek üzere kurulmuş bir komitedir. Bütçe komitesinin başlıca yararları; dengeli görüşleri gerçekten temin etmesi ve herhangi bir bölümün bütçeye hakim olmasını önlemesidir. Komitenin görevi teklif, tavsiye ve danışma mahiyetindedir⁴².

Bütçe komitesinin yapacağı hizmetler de şöyledir⁴³;

- Ana ilke ve amaçları, bizzat bütçeleme faaliyetleriyle uğraşanların yararlanacağı biçimde yorumlamak, alt birimler itibariyle gelişen amaçları ayıklamak.
- Bütçe politikaları ve süreciyle ilgili önerilerde bulunmak.
- Bölümlerden gelen bütçe tahminlerini incelemek, gerekirse değişiklik önerisinde bulunmak.
- koşulların değişmesi halinde bütçede revizyona gerek olup olmadığını incelemek, gerekiyorsa bu konuda tavsiyede bulunmak.
- Bütçe el kitabıyla ilgili tavsiyelerde bulunmak.
- Başarı raporlarını incelemek, fiili başarının izlenmesi konusunda

⁴⁰ Yüksel. KOÇ YALKIN; a.g.e. s.44-45.

⁴¹ Feryal ORHON BASIK, a.g.e. s. 150.

⁴² Cevat MANAV, **Yönetim Açısından İşletme Bütçeleri ve Finansman Planlama**, Desen Kitapçılık Matbaası, Ankara, 1990, s. 144.

⁴³ Cevat, Manav. a.g.e. s. 189.

önerilerde bulunmak.

1.4.3 Bütçe Takvimi

Genel işletme bütçesi bir seri bireysel (satış, üretim vs.) bütçelerden oluşur ve bunlardan bazıları diğerlerini etkiler. Sağlıklı bütçe için bireysel bütçelerin belli tarih sırasına göre yapılması, sonrada bunların birbiriyle bağlantılı hale getirilmesi gerekir. Bu nedenle bütçenin hazırlanması sırasında aşılması gereken her safhanın belli bir tarihe bağlanması zorunluluğu doğar⁴⁴. Bu takvim, bütçe planlama ve kontrol fonksiyonunun aksamaması için, bütçeleme sürecindeki her adımın ne zaman tamamlanacağını gösterir⁴⁵.

Bütçe takviminin tasarlanması bütçe yöneticisinin görevidir. Tasarlanan takvimde bütçe aşama aşama hazırlanacak, gerekli onay veya onaylardan geçtikten sonra bütçe döneminin başından önce uygulanmaya hazır hale gelecektir⁴⁶.

1.4.4 Bütçe El Kitabı

Bütçe el kitabı, bütçe programının tanıtılması ve devam ettirilmesinde rehber olarak hizmet etmektedir. Bütçe el kitabı bütçe politikalarını açık ifade etmeli, her bir kişinin ve komitenin görevlerini tanımlamalı ve bütçe hazırlama şekil ve tekniklerini açıklamalıdır.

Bütçenin hazırlanmasında her bölüm ve departmanın standart bir prosedürü uygulaması için bütçe politikalarının formel olarak açıklandığı, yol gösterici bir el kitabına ihtiyaç vardır. Bu el kitabında yer alması gereken bilgiler şöyledir⁴⁷:

- Programın amaçları

⁴⁴ Cevat, Manav, a.g.e. s. 189.

⁴⁵ Feryal ORHON BASIK, a.g.e. s. 151.

⁴⁶ Cevat, Manav, a.g.e. s. 189.

⁴⁷ Feryal ORHON BASIK, a.g.e. s. 152.

- Bütçenin hazırlanması sırasındaki;
 - Hangi formların nasıl kullanılacağı,
 - Hangi bilgilerin kimler tarafından temin edileceği ve tahminleri yapma sorumluluğunun kimlere ait olduğu,
 - Bütçe komitesinin ve bütçe yöneticisinin görevleri organizasyon ve koordinasyonun nasıl sağlanacağı, çeşitli departman bütçelerinin nasıl ve kimin tarafından bir araya getirilerek nihai şeklin verileceği,
- Onaylanan bütçelerin kimlere gönderileceği.

1.5 İŞLETME BÜTÇELERİNİN TÜRLERİ

İşletme bütçelerinin türleri sekiz başlık altında toplanabilir. Bunlar:

- Faaliyet Seviyesine Göre İşletme Bütçeleri
- Zaman Boyutlarına Göre İşletme Bütçeleri
- Konuları Açısından Bütçeler
- Sorunları Ele Alış Biçimi Açısından Bütçeler
- Amaçları Açısından Bütçeler
- Temel Alınan Başlangıç Rakamları Açısından Bütçeler
- Kapsamları Açısından Bütçeler
- Rakamların Niteliği Açısından Bütçeler

1.5.1 Faaliyet Seviyesine Göre İşletme Bütçeleri

Bu açıdan bütçeler statik, seçenekli, ve esnek (değişken) bütçeler olmak üzere üç ayrılırlar.

1.5.1.1 Statik Bütçeler

Bu bütçelere sabit bütçeler de denilmektedir. Bu bütçeler işletmenin

gelecek dönemlerine ilişkin eylemlerinin gerçekleşen sonuçlarla karşılaştırılmasını sağlamak amacıyla, belli bir iş hacmi temel alınarak hazırlanır. Başka bir deyişle, bu bütçeler belli bir dönemle ilgili bir tek faaliyet hacminin gelir ve giderlerinden oluşur. Statik bütçeler, faaliyetleri zaman ve hacim olarak planlarlar. Uygulaması kolaydır. Bu nedenle en çok kullanılan bütçeleme türüdür⁴⁸.

Bir planlama dönemi için işletmelerde iş hacmi belli sınırlar içinde kestirilebilirse sabit bütçeler iyi sonuç verir⁴⁹.

1.5.1.2 Seçenekli Statik Bütçeler

Seçenekli hareket seçimlerinden, gerçekleşme olasılığı en çok olanlarına göre daha önceden bütçe taslakları hazırlanması olarak bilinir. Bu bütçeler, birbirinden farklı faaliyet seçeneklerinin yürütülmesi olasılığı olan durumlarda kullanılır. Bu durumda temel bütçe, gerçekleşme olasılığı en yüksek olan seçenek için hazırlanır. Ancak, gerçekleşme olasılığı olan diğer seçeneklerden en önemli bir veya birkaçına göre de ayrıca taslaklar hazırlanır. Böylece beklenen seçenek gerçekleşmeyip, bir diğeri gerçekleşirse, bu yeni seçeneğe göre de elde bir bütçe taslağı bulunacağından, firmanın yeni seçeneğe ayak uydurması çok daha rahat olur⁵⁰.

1.5.1.3 Esnek Bütçeler

Esnek bütçeler, işletmelerde kapasite kullanım düzeylerinde oluşacak farklılıklara uyum sağlayabilmek için değişik iş hacimlerine ilişkin maliyet ve harcamaların, her kapasite için ayrı ayrı kestirilmesi esasına dayalı olarak geliştirilen bütçelerdir. Temelde esnek bütçeler kapasite kullanım

⁴⁸ Alparslan PEKER, **Modern Yönetim Muhasebesi**, İ.Ü. Yayını. İstanbul, 1982 s.434-435.

⁴⁹ Ali Fuat. YÜZER, **İşletme Yönetiminde Kar-Zarar Bütçesine Olasılıklı Yaklaşım**, İ.T.İ. A. Yayını, Eskişehir, 1981, s. 31.

⁵⁰ Alparslan. PEKER, a.g.e. s. 435.

düzeyleri için hazırlanan ayrı ayrı sabit bütçelerden oluşur⁵¹.

Denetim bütçesi olarak da tanımlanan esnek bütçe yönetimi, özellikle, satışların ve üretim giderlerinin kesinlikle tahmin edilemeyeceği durumlarda kullanılır. Esnek bütçeler, giderlerin etkin kontrolü ile mamul maliyetlerinin doğru olarak tespit edilmesi amacını güderler⁵².

Esnek bütçelerin düzenlenebilmesi için giderlerin sabit ve değişken olarak ayrılması gerekir. Esnek bütçelerin sabit bütçelere olan üstünlüğü, bütçe tutarlarının fiili faaliyet seviyelerine tekabül eden bütçe ödenekleri ile karşılaştırılmasına olanak vermesidir. Bütçe tutarlarının düzeltilmesine olanak verdiklerinden gerçek bütçe kontrolünü mümkün kılarlar. Esnek bütçeler, bütçe kontrol sürecinin bir parçasıdır ve gerçeğe yakınlığı bakımından işletmelere daha yararlı bilgiler verirler⁵³.

1.5.2 Zaman Boyutlarına Göre İşletme Bütçeleri

Bu açıdan bütçeler kısa dönemli, uzun dönemli ve tahsilat türü bütçeler olarak üçe ayrılır.

1.5.2.1 Kısa Dönemli İşletme Bütçeleri

Kısa dönemli işletme bütçeleri, bir yıllık döneme ait, sorumluluk merkezlerine göre ayrıntılanmış yönetsel politika ve amaçların rakamlarla ifade edilmiş halidir. Kısa dönemli işletme bütçeleri gelecek faaliyet dönemi ve gelecek yıl için düzenlenir.

Kısa dönemli bütçelerin uzunluğu genellikle bir yıl olup, muhasebe dönemi ile uyum halindedir. İşletmenin içinde bulunduğu koşullara göre bu süre aylık, üç aylık, altı aylık olduğu gibi bazı koşullarda haftalık veya günlük de olabilmektedir.

⁵¹ Ali Fuat. YÜZER, a.g.e. s. 31.

⁵² Cevat. MANAV, a.g.e. s. 126.

⁵³ Yüksel. KOÇ YALKIN, a.g.e. s. 141.

Kısa dönemli bütçeler, karşılaştırma ve kontrol işlemlerini kolaylaştırır. Yöneticilere revizyon fırsatı vermek için kısa dönemli bütçeler hazırlamak faydalı olur.

1.5.2.2 Uzun Dönemli İşletme Bütçeleri

Bir yılı aşan süreler için düzenlenen işletme bütçelerine, uzun süreli işletme bütçeleri denir. Uzun dönem genel olarak 5 yıl kabul edilmekteyse de bazı işletmeler çok daha uzun vadeli bütçeler yapmaktadırlar. Uzun dönemli bir bütçe stratejik bir yapıya sahiptir ve işletmelerin büyük ölçülü politikalarını yansıtır.

1.5.2.3 Tahsilat Türü Bütçeler

Yönetimin belirli bir fon tutarını reklam, araştırma ve geliştirme gibi belli bazı faaliyetlere dağıttığı bütçe türüdür. Bu tür bütçeler iş hayatındaki dalgalanmalardan bağımsız olarak, söz konusu faaliyetlerin devamlılığını sağlar. Tahsil edilecek tutar, faaliyetlerin dönem içindeki planlamasına bağlıdır⁵⁴.

1.5.3 Konuları Açısından Bütçeler

Konuları açısından bütçeler; gelir bütçeleri ve gider bütçeleri olmak üzere iki bölümde incelenirler⁵⁵.

1.5.3.1 Gelir Bütçeleri

Faaliyet sonuçlarının gelir açısından öngörü ve değerlendirmelerinin yapıldığı bütçe türüne gelir bütçeleri denir. Bu bütçeler; Satış Bütçesi, Diğer Faaliyetlerden Olağan Gelir ve Kârlar Bütçesi, Olağandışı Gelir ve Kârlar Bütçesi olarak sınıflandırılırlar.

⁵⁴ Feryal ORHON BASIK, a.g.e., s. 143.

⁵⁵ Vasfi HAFTACI, a.g.e., s. 10-11.

1.5.3.2 Gider Bütçeleri

Gider bütçeleri ise, faaliyet sonuçlarının maliyet ve gider açısından öngörü ve değerlemelerinin yapıldığı bütçe türüdür. Bu bütçeler ise; Ar-Ge Giderleri Bütçesi, Pazarlama, Satış ve Dağıtım Giderleri Bütçesi, Genel Yönetim Giderleri Bütçesi olarak sınıflandırılırlar.

1.5.4 Sorunları Ele Alış Biçimi Açısından Bütçeler

Sorunları ele alış açısından bütçeler; proje bütçeleri ve dönemsel bütçeler olmak üzere ikiye ayrılırlar⁵⁶.

1.5.4.1 Proje Bütçeleri

Belirli bir projenin tamamlanmasını hedefleyen ve bu projeye ilişkin tahmin ve değerlemeleri içeren bütçelere proje bütçeleri denir. Uzun süreli yatırım projelerinin ilgili yılına düşen bölümüne ilişkin tutarlar ve yatırım bütçesini oluşturan değerler, proje bütçeleri olarak adlandırılır.

1.5.4.2 Dönemsel Bütçeler

Bütçe esas itibariyle yıllık olarak hazırlanır. Bu tür bütçelerin üç ay gibi maliyet dönemlerine bölünmesi ile dönemsel bütçeler elde edilir. Faaliyet sonuçlarının işletme yönetimi tarafından belirlenen ve kısa maliyet dönemleri için oluşturulan, tahmin ve değerlemelere dönemsel bütçeler denir.

1.5.5 Amaçları Açısından Bütçeler

Amaçları açısından bütçeler; program bütçeleri ve faaliyet bütçeleri olmak üzere ikiye ayrılırlar⁵⁷.

1.5.5.1 Program Bütçeleri

İşletme yönetimi tarafından belli programların gerçekleştirilmesi

⁵⁶ Vasfi HAFTACI, a.g.e., s. 11.

⁵⁷ Vasfi HAFTACI, a.g.e., s. 11-12.

amacıyla yapılmış planlara program bütçe denir. Bu bütçeler, işletmenin belirli hedeflere ulaşabilmesi amacıyla yaptığı hizmetlerin öncelik sırası içinde sınıflandırılması temeline dayanır. Reklam, yönetim ve diğer fayda/maliyet ilişkisi doğrudan doğruya saptanamayan ancak belirli programların gerçekleştirilmesini, ulaşılacak sonuç olarak ele alan bütçelerdir⁵⁸.

1.5.5.2 Faaliyet Bütçeleri

Faaliyet sonuçlarının gelir/gider açılarından tahmin ve değerlemesine faaliyet bütçeleri denir. Faaliyet bütçeleri: Pazarlama faaliyetine ilişkin bütçeler; Satış Bütçesi, Satış Giderleri Bütçesi, Satın Alma Bütçesi olarak sınıflandırılabilirler. Üretim faaliyetine ilişkin bütçeler, Hammadde Bütçesi, İşçilik Bütçesi, Genel Üretim Giderleri Bütçesi olarak sınıflandırılabilirler. Finansal faaliyetlere ilişkin bütçeler ise; Finansman Bütçesi, Yatırım Bütçesi, Nakit Bütçesi olarak sınıflandırılabilirler⁵⁹.

1.5.6 Temel Alınan Başlangıç Rakamları Açısından Bütçeler

Temel alınan başlangıç rakamları açısından bütçeler, geleneksel bütçe ve sıfır tabanlı bütçe olmak üzere ikiye ayrılırlar⁶⁰.

1.5.6.1 Geleneksel Bütçe

Gelecek dönem tahmin ve değerlendirmelerini, geçmiş yıl sonuçlarının dikkate alınmasıyla ortaya koyan bütçelere geleneksel bütçe denir. Bu tür bütçeler nitelik itibarıyla bir tür eğilim düzeltmesi şeklinde ortaya konan planlardır⁶¹.

⁵⁸ A.Sait SEVGİNER ve Rüstem HACİRÜSTEMOĞLU, a.g.e., s.290.

⁵⁹ Vasfi HAFTACI, a.g.e., s. 12-13.

⁶⁰ Vasfi HAFTACI, a.g.e., s. 14-15.

⁶¹ Vasfi HAFTACI, a.g.e., s. 14-15.

1.5.6.2 Sıfır Tabanlı Bütçe

Gelecek dönem işlevlerini dikkate alıp geçmiş dönem sonuçlarını tümüyle göz ardı ederek tahmin ve değerlemelerin yapıldığı bütçeye sıfır tabanlı bütçe denir. Bu tür bütçelere sıfır tabanlı bütçe denmesinin nedeni, bütün faaliyet ve harcamaların temel gerekçesini yeni baştan belirlemekle ilgilidir. Geçmiş dönemdeki hiçbir bütçe verisi gelecek dönem bütçesinde otomatik olarak yer almaz. Her veri yeniden değerlendirilir, seçenekler birbiri ile karşılaştırılır ve öncelikler belirlenir. Böylece sıfır tabandan hareket edilmiş olur⁶².

1.5.7 Kapsamları Açısından Bütçeler

Kapsamları açısından bütçeler; genel bütçe ve bölümsel bütçeler olmak üzere ikiye ayrılır⁶³.

1.5.7.1 Genel Bütçe

İşletmenin tüm işlevlerini kapsayan bütçeye genel bütçe veya ana bütçe denir. Bu tür bütçe ulaşılabilecek genel amacı gösterecek şekilde işletmenin farklı faaliyet ve işlevlerine göre düzenlenmiş bütçelerin birleştirilerek özetlenmesi yoluyla hazırlanır.

1.5.7.2 Bölümsel Bütçe

Bölümsel bütçeler ise genel bütçe içinde özetlenen, işletmenin fonksiyonlarına bağlı olarak oluşturulmuş çeşitli bölümlere ilişkin hazırlanmış bütçelerdir.

Bölümsel bütçeler fonksiyonlarına göre aşağıdaki şekilde sınıflandırılabilir⁶⁴:

- Pazarlama bölümüne ilişkin bütçeler; satış, satış giderleri ve satın

⁶² Vasfi HAFTACI, a.g.e., s. 14-15.

⁶³ Vasfi HAFTACI, a.g.e., s. 15-16.

⁶⁴ Vasfi HAFTACI, a.g.e., s.16.

alma bütçelerinden,

- Üretim bölümüne ilişkin bütçeler; hammadde, işçilik ve genel üretim giderleri bütçelerinden,
- Finansman bölümüne ilişkin bütçeler; finansman, yatırım ve nakit bütçeleri.

1.5.8 Rakamların Niteliği Açısından Bütçeler

Rakamların niteliği açısından bütçeler, miktar bütçeleri ve tutar bütçeleri olmak üzere ikiye ayrılır⁶⁵.

1.5.8.1 Miktar Bütçeleri

Fiziksel bütçeler adı da verilen miktar bütçeleri, geleceğe yönelik faaliyet sonuçlarının miktar açısından tahmin ve değerlendirilmesidir. Miktar bütçeleri; Hammadde Bütçesi, Malzeme Bütçesi, Üretim Miktarı Bütçesi olarak sınıflandırılırlar.

1.5.8.2 Tutar Bütçeleri

Tutar bütçeleri; satış, üretim, genel yönetim ve finans işlevlerine ilişkin geleceğe yönelik faaliyet sonuçlarının parasal açıdan tahmin ve değerlendirmesinin yapıldığı bütçelerdir.

1.6 ESNEK BÜTÇELEME

1.6.1 Genel Açıklama

Hazırlanan bütçenin esas unsurlarından biri faaliyet hacmidir. İşletmenin faaliyet hacmi tahmin edilir ve bütçe genel yapısı bunun üzerinde oluşturulur. Bir bütçenin hazırlanması kadar, bütçe dönemi devam ederken üzerinde değişiklik yapılabilmesi de oldukça önemlidir. Eğer bütün veriler tek bir faaliyet hacmi için belirlenmişse, bunun üzerinde değişiklik yapmak oldukça zordur. Bu tür bütçeler statik yapıda

⁶⁵ Vasfi HAFTACI, a.g.e., s.16-17.

oluşturulduğundan üzerinde değişiklik yapmak veya fiili bilgilerin sapmasını hesaplamak mümkün olmamaktadır. Bu nedenle bütçelerin, değişen faaliyet hacimlerine kolay uygulanabilir olması gerekir. Bu yapının oluşturulabilmesi için hazırlanan bütçenin her faaliyet hacmine uyarlanabilecek bir durumda olması gereklidir.

1.6.2 Esnek Bütçenin Kapsamı ve Yararı

Esnek bütçeleme ile ilgili farklı yorumlar olmakla birlikte, bu konu ile ilgili görüşler üç başlık altında toplanabilir⁶⁶:

- Üretim yetki ve sorumluluk merkezine bağlı maliyet yerlerinde genel üretim giderlerinin bütçelenmesinde kullanılması,
- Genel üretim giderleri ile birlikte pazarlama, satış ve dağıtım giderlerinin bütçelenmesinde de kullanılması,
- Girdi-çıkıtı ilişkisi kurulabilen tüm faaliyetler için uygulanabilir olması.

1.6.3 Esnek Bütçenin Hazırlanması

Esnek bütçenin hazırlanma aşamaları; malzeme değerlendirme yönteminin belirlenmesi, maliyet yerlerinin belirlenmesi, faaliyet hacminin belirlenmesi, sabit ve değişken maliyetlerin ayrımının yapılması, maliyet fonksiyonlarının tahmini, satış fiyat ölçütlerinin oluşturulması, döviz kuru belirlenmesi ve uluslararası finans kurallarına uyulması şeklinde sıralanabilir⁶⁷.

1.6.3.1 Malzeme Değerleme Yöntemi

Malzeme miktar ve değer izlenmesinde ortaya çıkan sorunlardan maliyet muhasebesini en fazla ilgilendirenleri, dönem sonu malzeme stokları ve dönem içinde üretime gönderilenleri değerlendirme ile ilgili olanlarıdır. Gerek dönem sonu stokunu gerekse dönem içindeki

⁶⁶ Vasfi HAFTACI, a.g.e., s.65.

⁶⁷ Vasfi HAFTACI, a.g.e., s.66.

kullanımları değerleme çeşitli yöntemlerle yapılabilir. Bu yöntemler ortalama fiyatla değerleme, standart fiyatla değerleme, saymaca parti fiyatı ile değerleme, gerçek parti fiyatı ile değerleme şeklinde sıralanabilir.⁶⁸.

1.6.3.1.1 Ortalama Fiyatla Değerleme

Yıllık Ortalama Fiyat Yöntemi: Bir malzemenin hesap dönemindeki giriş tutarları toplamının giriş miktarı toplamına bölünmesi ile bulunur.

Basit Aritmetik Ortalama Yöntem: Bir döneme ait alış birim fiyatlarının toplanıp, parti sayısına bölünmesiyle bulunur.

Ağırlıklı Ortalama Yöntemi: Her ay sonunda toplam tutarın toplam miktara bölünmesiyle bulunur.

Hareketli Ortalama Yöntemi: Ambara giren her malzemenin o anda var olan stokla miktar ve tutar olarak toplanması ve bu toplam tutarların, toplam miktara bölünmesiyle bulunur.

1.6.3.1.2 Standart Fiyatla Değerleme

Malzeme önceden belirlenen fiyat ile değerlendirilir. Dönem sonunda fiili fiyat ile standart fiyat arasında fark olursa bu fark malzeme fiyat farkı aracılığı ile kâr-zarara atılarak giderilir.

1.6.3.1.3 Saymaca Parti Fiyatı ile Değerleme

İlk Giren İlk Çıkar (FIFO): Kullanılan madde ve malzemeler her defasında miktar olarak mevcut en eski edinme fiyatı ile değerlendirilir.

Son Giren İlk Çıkar (LIFO): Kullanılan madde ve malzemeler her defasında en son giriş yapılan miktar ve fiyat ile değerlendirilir.

⁶⁸ Vasfi HAFTACI, **Maliyet Muhasebesi**, İstanbul, Beta Basım AŞ., 1999, s. 104-114.

İlk Gelecek Olan İlk Çıkar (NİFO) : Üretime gönderilen malzemelerin yeniden satın alma değeri olan yenileme maliyeti ile, stokta kalan malzemeler ise fiili maliyetle değerlendirilir.

1.6.3.1.4 Gerçek Parti Fiyatı ile Değerleme

Malzeme çıkışları üretime gönderilen malzemenin ait olduğu partinin fiyatına göre belirlenir. Aynı şekilde elde bulunan stoklar da kendi parti fiyatlarına göre değerlendirilir. Yöntemi uygulamanın en önemli koşulu, satın alınan malzemeleri ambarda ayrı yerde saklamaktır.

1.6.3.2 Maliyet Yerlerinin Belirlenmesi

Maliyet yerleri işletme içinde çeşitli amaçları gerçekleştirmek için kendi aralarında sınırlanıp bölümlenmiş, uygun bir yetki sorumluluk merkezine bağlanmış hesap yerleridir. Bunlar, giderlerin fonksiyonel bölümlenmesine ve Tekdüzen Hesap planına uygun olarak aşağıdaki gruplar altında toplanabilir⁶⁹: Bu bölüm içerisinde yer alan gruplandırmalar, şirket içi kodlandırmalarına göre yapılmıştır.

- 10 Esas Üretim Maliyet Yerleri
- 20 Yardımcı Üretim Maliyet Yerleri
- 30 Yardımcı Hizmet Maliyet Yerleri
- 40 Yatırım Maliyet Yerleri
- 50 Üretim Yerleri Yönetim Maliyet Yerleri
- 60 Araştırma ve Geliştirme Maliyet Yerleri
- 70 Pazarlama, Satış ve Dağıtım Maliyet Yerleri
- 80 Genel Yönetim Maliyet yerleri

Maliyet yerlerinin, işletmenin organizasyonel yapısına uygun biçimde

⁶⁹ Vasfi HAFTACI, a.g.e., s. 166-171.

belirlenmesi gerekir.

1.6.3.2.1 Esas Üretim Maliyet Yerleri

İşletmenin esas faaliyet konusunu oluşturan mamullerin üretildiği teknik ünitelerdir⁷⁰. Örneğin bir petrokimya fabrikasının, reaktör ünitesinden mamulün paketlenildiği son ünitesine kadar olan işlemlerin yapıldığı bölümler esas üretim yeri olarak adlandırılır.

1.6.3.2.2 Yardımcı Üretim Maliyet Yeri

İşletmenin ana konusunun dışında kalan fakat teknik bir gereklilik veya ekonomik açıdan yararlı görüldüğü için işletme içinde üretilen, satın alınan gibi birimler yardımcı üretim maliyet yerleri olarak adlandırılır.

1.6.3.2.3 Yardımcı Hizmet Üretim Maliyet Yerleri

Esas ve yardımcı üretim maliyet yerlerine destek faaliyeti sağlayan maliyet yerleridir. Esas ve yardımcı üretim maliyet yerleri ile dolaylı bir ilişkisi olduğundan mamullere dağıtım anahtarları yardımı ile dağıtılır.

1.6.3.2.4 Üretim Yerleri Yönetim Maliyet Yerleri

Üretim faaliyetleri ile ilgili yönetim ve organizasyonun yapıldığı bölümlerdir.

1.6.3.2.5 Yatırım Maliyet Yerleri

İşletmenin devam eden yatırımlarıdır. Yapılmakta olan ek fabrika binası inşaatı, yapılmakta olan sosyal tesisler gibi.

1.6.3.2.6 Araştırma Geliştirme Maliyet Yerleri

Araştırma geliştirme maliyet yerlerine, fizik, kimya test laboratuvarı, kalite kontrol merkezi gibi birimler örnek verilebilir.

⁷⁰ Celalettin ATAMANALP, Reşat KARCIOĞLU ve M.Suphi ORHAN, **Maliyet Muhasebesi**, Aktif Yayınevi, İstanbul, 2000, s.214.

1.6.3.2.7 Pazarlama Satış ve Dağıtım Maliyet Yerleri

Bir işletmenin pazarlama satış ve dağıtım maliyetleridir. Bu maliyetlere örnek olarak reklam giderleri, mamul teslimi ile ilgili giderler verilebilir.

1.6.3.2.8 Genel Yönetim Maliyet Yerleri

Mali işler, planlama ve personel bölümü giderleri bu maliyet yerine örnek verilebilir.

1.6.4 Faaliyet Hacminin Belirlenmesi

Faaliyet hacmi, işletmenin satış, stok ve kapasitesinin dikkate alınması suretiyle, dengeyi oluşturacak üretim hacminin hesaplanmasıdır. Satış, stok ve kapasite ayrılmaz bir bütün olarak değerlendirilmelidir.

Müşteri talebinin esnek olduğu durumlarda, müşteri ihtiyacının herhangi bir aksamaya uğramadan karşılanması için işletmenin uygun üretim kapasitesi ve depolama alanlarının bulunması gereklidir. Depolama kapasiteleri aynı zamanda üretim kapasiteleri ile bağlantılı olmalıdır. Özellikle sürekli üretim yapan sanayi işletmelerinin bu gibi özel durumları göz önünde bulundurması gerekmektedir.

Bir işletmenin kâr maksimizasyonunu gerçekleştirebilmesi için üretim tesisinin kapasitesi optimal bir ölçekte belirlenmelidir. Bir işletme daha kuruluş aşamasında iken bazı tespitler doğru olarak yapılmış olmalıdır. İşletme öncelikle aşağıda tanımlanan kapasiteleri her planlama döneminde uygun bir biçimde analiz etmelidir.

Bu tür kapasiteler aşağıdaki şekilde tanımlanabilir⁷¹:

Teorik Kapasite: Üretimde hiçbir aksamanın olmayacağı varsayımı altında, makinelerin ve işgücünün tam fiziki kapasiteleri ile çalıştırılması

⁷¹ Hüseyin ŞAHİN, *Yatırım Projeleri Analizi*, Ezgi Kitabevi, Bursa, 2000, s.43-44.

halinde ulaşılacak maksimum kapasiteye teorik kapasite denir.

Pratik Kapasite: Üretimde çeşitli olağan nedenlerle meydana gelen duraklamalar teorik kapasiteye çıkmaya imkan vermez. Makinelerin bakım-onarımı, elektrik ve su kesilmeleri, hammaddede meydana gelen aksamalar, çalışanların hastalık, ekstra izin gibi nedenlerle işe devam edememeleri sonucunda ortaya çıkan üretim miktarına pratik kapasite denir.

Fiili Kapasite: İşletmede belirli bir süre içerisinde çevresel etkilere, piyasa koşullarına bağlı olarak gerçekleştirilen üretim miktarı fiili kapasiteyi ifade etmektedir. Fiili kapasite aynı zamanda pratik kapasitenin kullanılabilen kısmıdır. Kullanılamayan kısmı ise atıl kapasite olarak isimlendirilir.

Pratik Kapasite = Fiili Kapasite + Atıl Kapasite

$$\text{Kapasite Kullanım oranı} = \frac{\text{Fiili Kapasite}}{\text{Pratik Kapasite}}$$

Kapasite kullanım oranı birçok nedenden etkilenir, bunlar; talep koşullarındaki değişmeler, hammadde ve yan mamul tedarikinde değişmeler, döner sermayedeki değişim koşulları, nitelikli elemanlar ile ilgili sorunlar şeklinde ana başlıklar halinde toplanabilir⁷².

İşletmeler bu durumların oluşma ihtimali nedeniyle talep değişimlerine cevap verebilmek için önceden üretim yapmayı, yani stokla çalışmayı tercih edebilir. Diğer taraftan stok yapmanın iki önemli özelliği bulunmaktadır. Bunlar stok maliyeti ve depolama kapasiteleridir. Özellikle kimyasal malzemeler evre etkilerine karşı hassas konumda bulunabilmektedirler. Yüksek kapasite aynı zamanda yüksek maliyet getirebilir. Bu nedenle stoklama kapasiteleri üretim hızına paralel bir yol izlemelidir. Optimum stok miktarı hesaplanmalıdır. Bütün bu işlemler,

⁷² Hüseyin şAHİN, a.g.e., s.43-44.

işletme faaliyetlerini uzun bir dönem için tahmin etmek ve tüm sabit giderleri o dönemdeki üretime yükleyebilmek nedeniyle yapılır. Bu faaliyet ölçüsü kapasiteyle ilişkilendirilerek, genel üretim giderlerinin maliyete yüklenmesi sağlanır. Yüklemelerle ilgili bazı ölçütler; dolaysız İşçilik Saati, üretim saati, hammadde tüketim saati, makine saati olarak değerlendirilebilir⁷³.

1.6.5 Sabit ve Değişken Maliyet Ayrımı

İşletmeyi etkileyen herhangi bir iç ve dış faktör değişmese bile üretim kapasitesinden yararlanma oranına göre, üretim birimlerinde artış ve azalışlar olabilir. Ancak üretim hacmindeki bu değişiklik maliyet türlerini aynı ölçüde etkilemez. Mamul maliyetleri, üretim hacmindeki değişmelere karşı ya az duyarlı olup bağımsız kalırlar veya çok duyarlı olup üretim hacmindeki değişimlerden etkilenirler. Bu özelliklerinden dolayı maliyetler, kapasite kullanma durumlarına göre sabit ve değişken maliyetler olmak üzere iki ana gruba ayrılırlar.

1.6.5.1 Sabit Maliyet

İşletmenin kurulu kapasitesinin, kullandığı duran varlıkların nicelik ve niteliğinin ve örgüt yapısının neden olduğu sabit giderlere bağlı sabit giderler denir. Bu giderlerin azaltılması işletmenin uzun dönemdeki satış ve üretim hedeflerinin daraltılması anlamına geleceğinden üretimdeki geçici azalmalar bu maliyeti etkilemez. Bu tür sabit maliyetlere alt yapı maliyetleri de denir. Amortisman, bina vergisi, sigorta primleri, kiralar, kilit personelin ücretleri bunlardan bazılarıdır.

İradi sabit maliyetler ise her bütçe yılında yetkili yöneticilerin kararlarıyla belirlenen sabit maliyetlerdir. Bu maliyetlerin bütçelenen tutarları bir yıl için sabittir. Örneğin, reklam, eğitim, Ar-Ge maliyetleri

⁷³ Hüseyin ŞAHİN, a.g.e., s.43-44.

bunlardan bazılarıdır⁷⁴.

Bu giderlerin hepsi sabit gider sınıfına sokulabilir. Genel bir tanımı yapılırsa, sabit giderler belirli bir zaman aralığı içinde, faaliyet hacminden bağımsız olarak oluşan giderlerdir. Sabit giderlerin toplamı işletmenin uzun dönemli faaliyet hacminin (kapasitesinin) ölçüsüdür. Bu nedenle sabit maliyetler zamana bağlı giderlerdir.

Sabit giderlerdeki değişim ile faaliyet hacmindeki değişim arasındaki ilişki "duyarlılık derecesi" olarak tanımlanmaktadır. Bu nedenle sabit giderlerin faaliyet hacmine karşı duyarlılık derecesi sıfırdır⁷⁵.

Sabit maliyetler üretim hacmindeki değişimlerden etkilenmeyen maliyetler olarak tanımlanmıştı. Ancak uzun dönemde yapılacak yeni yatırımlar sebebiyle makine, bina ve demirbaşlar alınabilir. Bunun gibi yeni yatırımlar sebebiyle üretimde meydana gelen artışlar veya üretim fonksiyonlarındaki değişim, sabit maliyetlerin artışı veya düşüşü yönünde bir değişim gösterebilir. Bu duruma, sabit maliyetlerin değişim özelliği denir⁷⁶.

1.6.5.2 Değişken Maliyet

İşletmenin üretim hacmiyle, satış hacmiyle veya başka bir faaliyet ölçüsü ile aynı yönde değişim gösteren maliyetlere değişken maliyet denir. Bir maliyetin değişkenliğini görmek için onun hangi işletme faaliyetinin fonksiyonu olduğunu bilmek gerekir. Zira çeşitli işletme faaliyetlerinin dönemsel değişimleri aynı yönde gerçekleşmeyebilir. Örneğin satış miktarı artarken üretim miktarı düşebilir⁷⁷.

⁷⁴ C.Tuncer GÜRSOY, **Yönetim ve Maliyet Muhasebesi**, Beta Yayınları, İstanbul 1999, s.34-35.

⁷⁵ A.Sait SEVGİNER ve Rüstem HACİRÜSTEMOĞLU, a.g.e., s.73.

⁷⁶ Celalettin ATAMANALP, Reşat KARCIOĞLU ve M.Suphi ORHAN, a.g.e, s.29.

⁷⁷ C.Tuncer GÜRSOY, a.g.e., s.361.

Bunun yanı sıra değişken maliyetler değişkenlik derecelerine sahip olabilirler. Bu bakımdan değişken maliyetler, değişme yönleri ve hızlarına göre aşağıdaki gibi sıralanabilir⁷⁸:

Doğrusal değişken maliyetler: Bu tür değişken maliyetler, ilgili faaliyet ölçüsü ile doğru orantılı olarak artıp azalır. Bu maliyetlerin en önemlilerinden biri hammadde maliyetleridir.

Progressif (Çok artarak değişen) Maliyetler: İşletmelerin fazla üretim için aşırı kapasite ile çalışmalarını durumunda, toplam değişken maliyetler temposu giderek artan bir seyir izler. Bu durumda oluşan maliyetlere progressif (çok artarak değişen) maliyetler denir.

Degressif (Azaltarak Değişen) Maliyetler: İşletmenin düşük kapasiteden normal kapasiteye yaklaşması halinde, toplam değişken maliyetlerin temposu gittikçe yavaşlayan bir artış kaydeder. Bu tür maliyetlere degressif (azaltarak değişen) maliyet denir.

Regressif (Azalarak Değişen) Maliyetler: Üretim miktarı arttıkça toplamı mutlak olarak azalan maliyetlerdir. Bunlara üretimle ters oranlı değişen maliyetler de denir.

Değişken maliyetler genel olarak doğrusal bir değişim gösterdiği varsayımı üzerine incelenmektedir. Ancak her mamulün değişken maliyetine özgü geçerli bir üretim aralığı vardır. Örneğin yapılan herhangi bir üretim, teorik kapasitenin üstünde olmayacaktır. Aynı zamanda düşük kapasitede yapılan üretim, verimliliği düşürecek ve değişken maliyetin doğrusalık varsayımını ortadan kaldıracaktır. Üretim hacminin geçerli üretim dışına çıkması, doğrusalık varsayımıyla hesaplanan maliyette hatalı sonuçlara neden olacaktır. Böyle bir sonucun ortaya çıkmasını önlemek amacıyla, üretim hacmine göre değişken maliyetlerin en az sapma gösterdiği üretim aralığı bulunmalıdır.

⁷⁸ Celalettin ATAMANALP, Reşat KARCIOĞLU ve M.Suphi ORHAN, a.g.e, s.31-32.

1.6.6 Maliyet Fonksiyonlarının Tahmini

Maliyet fonksiyonu, faaliyet ölçütü ile herhangi bir maliyet kalemi arasındaki ilişkiyi gösteren fonksiyondur. Maliyet fonksiyonlarının bilinmesi bütçeleme ve kontrol için zorunludur. Maliyetteki dönemsel tek bir bağımsız değişkenle (faaliyet hacmi) açıklanabildiği ve ilişkinin doğrusal olduğu varsayıldığında maliyet fonksiyonu $y = a + bX$ şeklinde olacaktır. Burada y bağımlı değişken olan maliyeti, b ise bir birimlik değişimin bağımlı değişkende neden olduğu değişimi, a ise sabit kısmı, X bağımsız değişken olan faaliyet hacmini göstermektedir⁷⁹.

Hammadde ve yardımcı malzeme gibi değişkenliği ispatlanmış ve parametrelere bağlanmış ana giderler maliyet fonksiyonlarında yerlerini alırlar.

Bu nedenle ana maliyetlerin fonksiyonlardaki yeri ayrı olarak hesaplanır. Bunun dışında kalan maliyetler genel üretim giderleri olarak tanımlanmıştır. Genel üretim giderlerini bir maliyet fonksiyonu olarak hesaplamak için bazı yöntemler kullanılır. Kullanılan bu yöntemlerin bazıları aşağıda anlatılmıştır.

1.6.6.1 Muhasebe Yöntemi

Hesap planında yer alan gider hesapları teker teker irdelenerek, değişken ve sabit giderler saptanır. Bu ayırımın doğru bir şekilde yapılabilmesi için ilgili bölüm yöneticilerine danışılır. Muhasebe yönteminde giderleri ayırma işlemi yapılmadan önce gerekli bir işlem de, geçerli faaliyet alanını saptamaktır. Geçerli faaliyet alanının, önceden değerlendirilmiş ölçütler içerisinde en alt ve en üst düzeyleri saptanır⁸⁰.

1.6.6.2 Yüksek-Düşük Noktalar Yöntemi

Yarı değişken maliyetlerle ilgili sakıncayı ortadan kaldırabilmek için

⁷⁹ C.Tuncer GÜRSOY, a.g.e., s.361.

⁸⁰ A.Sait SEVGENER ve Rüstem HACİRÜSTEMOĞLU, a.g.e., s.82-83.

başvurulabilecek en basit yaklaşım, herhangi bir yarı değişken maliyetin, geçmiş dönemlerde kaydedilmiş değerlerini incelemektir. Bu yöntemde geçmişte gerçekleşmiş verilerin en düşük ve en yüksek üretim düzeylerindeki tutarı bulunarak, bu iki noktadan faydalanılarak genel üretim gideri maliyetinin sabit ve değişken olarak ayırımı yapılabilir⁸¹.

1.6.6.3 Regresyon Yöntemi

Eğer genel üretim giderlerinin değişken bölümü değişik faaliyet düzeylerinde aynı değişkenlik oranını koruyamıyorsa, genel üretim giderlerinin sabit ve değişken olarak ayrılmasında yüksek-düşük noktalar tekniği yerine en küçük kareler yöntemi uygulanır⁸². Regresyon analizi bağımlı bir değişken (örneğin toplam maliyet) ile bağımsız bir değişken (örneğin faaliyet hacmi) arasındaki ilişkiyi belirler. Bağımsız değişken X ile bağımlı değişken y arasındaki genel regresyon formülü⁸³:

$y = a + bX$ olarak tanımlanır.

1.6.6.4 Çoklu Regresyon Yöntemi

Maliyet üzerinde üretim hacmi dışında kalan diğer bazı faktörler de etkili olduğuna göre, istenirse regresyon denklemi bu faktörleri de içerecek biçimde hesaplanabilir. Örneğin maliyetler üzerinde üç faktör etkili ise, bu faktörler X1, X2 ve X3 olarak tanımlanırsa⁸⁴,

$y = a + b_1X_1 + b_2X_2 + b_3X_3$

Regresyon analizinde gözlenen $e=y-\hat{y}$ olarak gösterilen hata farklarına artık denir. Bu artıkları bulmak için her X değerine karşılık regresyon doğru denkleminde bir y değeri hesaplanır ve daha sonra gerçek y değerleri ile arasındaki fark bulunur. Artıkların toplamı sıfır olacaktır.

⁸¹ C.Tuncer GÜRSOY, a.g.e., s.369.

⁸² Vasfi HAFTACI, a.g.e., s.77-78.

⁸³ Hamdi TAHA, **Yöneylem Araştırması**, Literatür Yayıncılık, İstanbul, 2000, s.505.

⁸⁴ C.Tuncer GÜRSOY, a.g.e., s.374.

Regresyon doğrusu ile fiili değerler arasında bir değişim söz konusudur. Bu değişim iki türüdür. Birincisi açıklanabilen değişimdir. Bu değişim, regresyon doğrusundan hesaplanan değerlerin ortalama değere olan uzaklıklarının karelerinin toplamı olarak tanımlanabilir⁸⁵.

$$SSR = \sum (\hat{y} - \bar{y})^2$$

Açıklanmayan değişim ise regresyon doğrusuna ait olmayan kısımdır. Artıkların karelerinin toplamı da denilebilir.

$$SSE = \sum (y - \hat{y})^2 \text{ veya } SSE = \sum e^2 \text{ şeklinde de yazılabilir.}$$

Toplam değişimi ise gerçek y değerinin ortalamaya olan uzaklıklarının karelerinin toplamı olarak tanımlanabilir. Yani,

$$SST = \sum (y - \bar{y})^2 \text{ veya}$$

$$SST = SSR + SSE$$

Buradan da saptama katsayısının açıklanabilen değişim için şu formül yazılabilir.

$$r^2 = \frac{SSR}{SST}$$

Açıklanamayan değişim için ise,

$$r^2 = 1 - \frac{SSE}{SST} \text{ şeklinde yazılır.}$$

Korelasyon katsayısı = $\sqrt{r^2}$ = r dir.

Doğrusal denklemin gerçekleşmiş verilere ne kadar uyduğunu belirlemek için korelasyon formülü kullanılır. Bulunan değer korelasyon katsayısıdır ve +1 ile -1 arasında değişir. +1 e yaklaşması hesaplanan

⁸⁵ Meriç Öztürkcan, **İstatistik Ders Notları**, KOÜ Mühendislik Fakültesi Endüstri Müh. Böl. Kocaeli, 2. Baskı, 1998, s.71.

doğru denkleminin gerekleŒen genel üretim gideri verileri ile pozitif bir iliŒki bulunduğunu, -1'e yaklaŒtıka ise ters bir iliŒki bulunduğunu, sifıra yaklaŒması ise iliŒkinin azaldığını göstermektedir.

1.6.7 SatıŒ Fiyat ltlerinin OluŒturulması

İŒletmelerin ürettikleri mal ve hizmetlerin satıŒ değerini ifade eden fiyatlandırma konusundaki politika ve uygulamalar, kâr etme ve yaŒamlarını sürdürme hedefleriyle yakından ilgilidir.

Fiyatlandırma kararlarında, maliyetin yanı sıra etkili olan diğer unsurları iŒletme içi ve iŒletme dıŒı olarak iki gruba ayırmak olanaklıdır⁸⁶:

İŒletme içi unsurlar; yönetim hedefleri, finansal durum, üretim tekniği ve kapasite kullanım düzeyi, stok politikaları, mamullerin özellikleri, kurumsal yapı.

İŒletme dıŒı unsurlar; genel ekonomik koŒullar, faaliyet gösterilen iŒkolunun özellikleri, iŒkolu içindeki rekabetin boyutları, talep elastikiyeti, yasalar, teknolojik geliŒmeler.

Fiyatlandırma kararlarında, fiyatlar saptanırken, hangi mallar için nasıl fiyatlandırma yönteminin kullanılacağı belirlenir. Bu yntemler⁸⁷; maliyeti esas alan fiyatlandırma yöntemleri, talebi esas alan fiyatlandırma yöntemleri, rekabeti esas alan fiyatlandırma yöntemleri olmak üzere üç ana baŒlıkta incelenebilirler.

Fiyat saptanmasında, maliyetleri esas olarak alan yöntemlerden ön plana çıkan yntemler⁸⁸; tam maliyet esasına göre fiyatlandırma, deđiŒken maliyet esasına göre fiyatlandırma, iŒleme maliyeti esasına göre fiyatlandırma ve yatırım kârlılığı esasına göre fiyatlandırma yöntemleridir.

⁸⁶ A.Sait SEVGENER ve Rüstem HACİRüSTEMOğLU, a.g.e, s.162-163.

⁸⁷ A.Sait SEVGENER ve Rüstem HACİRüSTEMOğLU, a.g.e., s.163.

⁸⁸ A.Sait SEVGENER ve Rüstem HACİRüSTEMOğLU, a.g.e., s.164-173

1.6.8 Döviz Kurunun Belirlenmesi

İşletmenin döviz cinsinden de bütçeyi ifade etmesi gerektiği durumlarda döviz kuru belirlenir. Buna ilişkin kur dikkate alınarak bütçe rakamları döviz cinsinden ifade edilir. Özellikle ithalat – ihracat işletmeleri ve para birimi farklı olan ülkelerde düzenlenen bütçelerde döviz kurunun belirlenmesi ve döviz birimi cinsinden bütçelerin düzenlenmesi gündeme gelmektedir.

1.6.9 Uluslararası Finans Kurallarına Uyulması

Denizaşırı lkerlerle yapılan işlemlerde uluslararası çerçevede belirlenen ve genel kabul gören finans kurallarına uyum sağlanması ve ilgili hukuk çerçevesinde konuya yaklaşılması, düzenlenen bütçelerin uluslararası boyutuyla ilgili dikkat edilmesi gereken bir başka konudur.

İKİNCİ BÖLÜM

2 İŞLETME BÜTÇELERİNİN DÜZENLENMESİ

2.1 BÜTÇELEME SÜRECİNDE ADIMLAR VE İŞ AKIŞI

Bütçeler işletmenin çeşitli bölümlerinin başında bulunanlar tarafından hazırlanmaktadır. Bütçelerin gözden geçirilmesi ve koordinasyonu ise komitece yapılmaktadır. Bu doğrultuda bütçe hazırlığı ile ilgili evreler aşağıdaki şekilde sıralanmaktadır⁸⁹.

- Bütçe amacının saptanması,
- Planlama varsayımlarının belirlenmesi,
- Satış öngörülerinin yapılması,
- Bütçenin bölümlerine ait ilk taslakların hazırlanması,
- İlk taslaklarda yer alan bütçe öngörülerinin tartışılması ve uzlaşma,
- koordinasyon ve gözden geçirme,
- Bütçenin onaya sunulması.

Amaçlar ve hedefler faaliyetin yöneldiği sonuç noktaları ise de, aynı zamanda planların çıkış noktasıdır. Genel olarak, amaçlar ve hedefler daha ayrıntılı planların yapılmasına bir çatı oluşturur. Buna göre işletmenin amaçları doğrultusunda bütçenin kapsamı belirlenecektir. Bütçeler işletmenin mevcut yapısı ve özellikleri çerçevesinde hazırlanır. Bu doğrultuda bütçelerin hazırlanabilmesinde ayrıntılı planlama varsayımlarının önemi büyüktür. Satış bütçesi, işletme bütçe sisteminin başlangıç noktasını oluşturur. Bu nedenle kapsamlı bütçe sisteminin başarısı, satış bütçesinin hazırlanmasındaki başarı ölçüsünde artacaktır. Bütçeleme sırasında yapılması gereken çeşitli öngörülerin en zor olanı da

⁸⁹ A. Sait, SEVGENER, a.g.e. s.289.

satış öngörüleridir⁹⁰.

Yüksek kademece belirlenen ve bütçelemede rehber olabilecek temel varsayımlar işletmenin alt kademelerine aittir. Bu varsayımlar ve diğer bilgilerden hareketle sorumluluk merkezi yöneticileri bütçe öngörülerini yaparlar ve bölümleriyle ilgili ilk bütçe taslakları oluşur⁹¹.

Her bölümün ortaya koyduğu bütçe taslaklarındaki öngörüler tartışılarak, belirli bir yönde uzlaşma sağlanır. Hazırlanmış bütçe taslakları, son bir kez gözden geçirilerek koordinasyon sağlanır ve ilgili döneme ait işletme bütçe önerisi üst kademeye sunulur. İnceleme sonucu bütçe taslağı, temel varsayımlara bağlı kalınarak hazırlandığı ve öngörülerin tutarlı olduğu saptandığında onaylanır⁹².

2.2 SATIŞ BÜTÇESİ

İşletme bütçe sisteminde satış bütçesi ilk düzenlenmesi gereken bütçedir. Satış bütçesi gerçekçi ve doğru olduğu ölçüde tüm işletme bütçeleri de gerçekçi olur. Satış bütçesi, bir işletmenin gelecek faaliyet dönemine ilişkin satışları, mamullere, örgütsel sorumluluklara ve zaman dönemlerine göre gösteren ayrıca; işletme amaçları ile stratejilerine uygun bir şekilde miktar ve tutar olarak düzenlenen ve yetkili organlar tarafından onaylanan satış planlarına denir⁹³.

Satış bütçeleri, uzun dönem ya da kısa dönem esas alınarak yapılmaktadır. Kısa dönem satış bütçesi genellikle, bir yıl ya da daha kısa süreler esas alınarak, aylık ile üç aylık ayrıntıda düzenlenir. Uzun dönem satış bütçeleri ise, bir yıldan daha uzun dönemler için ve uzun dönem işletme hedeflerini gerçekleştirmeye yönelik olarak hazırlanır. Ancak uzun

⁹⁰ A. Sait, SEVGENER, a.g.e. s.289.

⁹¹ A. Sait, SEVGENER, a.g.e. s.289.

⁹² A. Sait, SEVGENER, a.g.e. s.289.

⁹³ Yüksel. KOÇ YALKIN: a.g.e. s.87-88.

dönemde, zamanla değişen faktörler göz önünde bulundurularak, satış tahminlerine dayalı bütçenin değiştirilmesi zorunludur. Kısa ve uzun dönem satış bütçeleri birbirini tamamlar nitelikte hazırlanmalı ve uyumlu olmalıdır. Uzun dönem satış bütçesi genel bir yaklaşımı içerirken, kısa dönem satış bütçesi, üretim, finansman ve pazarlama yöneticilerine gerekli bilgileri verecek şekilde ayrıntıları da içermelidir⁹⁴.

Satış bütçesi; ürün ve ay bazında satış miktarları, satış fiyatları ve fiyat artış oranları tahmin edilmek suretiyle hazırlanır. Nakit akımının tespit edilebilmesi açısından da satış koşullarının tahmin edilmesi, peşin ve kredili satışlardan nakit girişlerinin tahmin edilmesi sağlanmalıdır.⁹⁵.

Satış bütçeleri, üretim bütçesine kaynak oluşturan satış miktar bütçeleriyle, nakit bütçelerine ve proforma gelir tablosuna kaynak oluşturan satış gelirleri bütçelerinden oluşur.

2.2.1 Satış Miktar Bütçesi

Satış miktar bütçesini yapmak, satış faaliyetlerinin yöneltileceği amaçları açıkça belirlemek ve bu amaçlara nasıl ulaşılacağını planlamaktır. Satış miktar bütçesinin hazırlanmasındaki temel sorumluluk satış hedeflerine ulaşmadan sorumlu yönetici ve yürütücülere aittir.

Satış miktar bütçeleri hazırlanırken, yeni mamuller üretme, eski mamullerin üretimine devam edip etmeme, satış bölgelerini genişletme, satış miktarının artırılması, dağıtım, reklâm ve tutundurma politikaları hakkında üst yönetim tarafından karar verilir. Bu arada şirketin uzun ve kısa vadedeki kapasite genişletme, finansman, bölgesel büyüme gibi politikaları da dikkate alınır. Genel ekonomik koşullar, Milli Gelir tahminleri, devletin ekonomi, para ve maliye politikaları ile bunların

⁹⁴ Semra KARDEŞ, **İşletmelerde Bir Kontrol Aracı Olarak Satış Bütçeleri**, Dokuz Eylül Ü.İ.İ B.F.Dergisi, Cilt 5, 1990, sayı 1-2, s.283.

⁹⁵ Peyami. ÇARIKCIOĞLU, **Kar Planlaması ve Kontrol Süreci**, İ.Ü.İ.F. Dergisi, Cilt25, sayı 2, 1996, s.61.

enflasyon ve genel alım gücü üzerindeki etkileri ulusal ve uluslar arası sosyal ve siyasal etkiler de satış bütçelerinin şekillendirilmesinde göz önünde tutulması gereken etmenlerdir.

2.2.2 Satış Gelirleri Bütçesi

Satış miktar bütçesinin fiyatlandırılması ile elde edilir. Satış fiyatları; rakiplerin fiyatları, genel fiyat düzeyi, maliyetler, rekabet durumu, coğrafi bölgelerin özellikleri ve satışların taksitli olup olmayacağı göz önüne alınarak tahmin edilir. Bu konuda satışçıların tahminleri en gerçekçi tahminlerdir⁹⁶.

2.2.3 Satış Tahminleri ve Yöntemleri

Satış tahmini, belirli bir dönemde satışların hangi düzeyde olacağını belirlemektir. Satış tahminleri yönetimin kararları, planlanmış stratejileri, kaynakların kullanılması için verilen kararlar, satış hedeflerine ulaşmak için yönetimin ne yönde hareket edeceğine dair aldığı kararlarla birleşince, satış bütçesine dönüşür. İşletmeler satış tahminlerinin yapılmasına olanak sağlayacak veriler ve politikalar belirlerler. Bu veriler ve politikalar, karar verme ve analizleri olarak şöyledir⁹⁷:

- Piyasa analizi,
- Mamul analizi,
- Fiyat analizidir

Yapılan bu analizler sonucunda, işletmenin mamullerine ilişkin gelecekteki talep, işletmenin piyasaya sürecekleri mamullerin sayısı ve türleri, işletmenin fiyat politikası belirlenebilir⁹⁸.

Satış tahmin yöntemleri çok sayıdadır. Satış tahmin yöntemini

⁹⁶ Feryal ORHON BASIK, a.ge. s. 143.

⁹⁷ Yüksel. KOÇ YALKIN, a.g.e. s.89.

⁹⁸ Yüksel. KOÇ YALKIN, a.g.e. s.89.

seçerken, işletme niteliğini belirleyici unsur olarak işletmenin büyüklüğü, mamul çeşitleri, imalat yöntemleri dağıtım kanalları göz önünde bulundurulur⁹⁹.

Basitten karmaşığına bütün yöntemlerin sahip olduğu ortak noktaları¹⁰⁰;

- Genel ekonomik tabloyu değerlendirmek,
- Piyasa potansiyelini belirlemek,
- Geçmişteki satış başarısını;
 - Mamuller,
 - Satış bölgeleri,
 - Müşteriler
 - Satışçılar itibariyle analiz etmek,
- Satış beklentilerini etkileyecek kapasite, sermaye ile kısıtlamaları ve reklâm, coğrafi bölge olarak fiyatlandırma gibi politikaları tesis etmek,
- Bütün bu çalışmaların piyasa araştırmaları ve tahmin sonuçlarını satış bütçelerine dönüştürmektir.

Satış tahmin yöntemlerini çeşitli şekillerde sınıflandırmak mümkündür. Teori ve uygulamada en çok kabul gören yöntemler şu şekilde sınıflandırılabilir¹⁰¹:

- Yargısal Yöntemler
 - Satış Gücüne İlişkin Yöntem
 - Yöneticilere İlişkin Yargısal Yöntem

⁹⁹ Yüksel. KOÇ YALKIN, a.g.e. s.89.

¹⁰⁰ Feryal ORHON BASIK, a.g.e. s. 156.

¹⁰¹ Feryal ORHON BASIK, a.g.e. s. 156.

- İstatistiksel Yöntem
 - Trend Analizi
 - Korelasyon Analizi
 - Pazar araştırması
- Özel Amaçlı Yöntemler
 - Mamul Analizi
 - Sektör Analizi
 - Müşteri Talebi Analizi
 - Analoji Yöntemi
 - Sebep - Sonuç Analizi
 - Piyasa Simülasyonu
- Birleşik Yöntemler

2.3 ÜRETİM BÜTÇESİ

İşletme bütçe sisteminde, satış bütçesinin düzenlenmesini, üretim bütçesinin düzenlenmesi izler. Satış bütçesinde saptanan hedeflerin gerçekleştirilmesi, üretim faaliyetlerine ilişkin olarak hazırlanan bütçeler ile mümkün olur. Bu bütçeler; üretim bütçesi, stok bütçesi, dolaysız malzeme bütçesi, dolaysız işçilik bütçesi ve genel imalat giderleri bütçesidir¹⁰².

2.3.1 Üretim Bütçesinin Özellikleri ve Kapsamı

Üretim bütçesi, imalat faaliyetlerinin planlanmasının ilk adımıdır. Bu bütçedeki veriler, dolaysız malzeme, dolaysız işçilik ve genel imalat giderlerine ilişkin bütçelerin düzenlenmesinde esas alınır. Üretim bütçesinin amacı, işletmelerde gereksinme fazlası stok birikimine yer

¹⁰² Yüksel, KOÇ YALKIN, a. g. e. s. 104.

vermeden satış bütçesinin istemlerini karşılamaktır¹⁰³.

Üretim bütçesinin düzenlenmesinde ilk adım, yönetimin, gerek malzeme gerekse mamul olarak ne kadarlık miktarın stokta tutulması gerektiğine karar vermesidir. İkinci adımda ise, üretilecek mamul miktarları, satış bütçesi ile arzulanan stok düzeyine dayanılarak belirlenir. Bu üretim miktarlarının ara dönemler esas alınarak temin planına bağlanması da üçüncü adımı oluşturur¹⁰⁴.

Üretim bütçesinin düzenlenmesinde birinci derecede üretim yöneticileri sorumludur. Üretim yöneticileri, üretim koşullarını, fabrikanın ve personelin kapasitesinin, malzemelerin durumunu en iyi bilen kişilerdir¹⁰⁵.

2.3.2 Üretim ve Stok Seviyelerinin Planlanması

Üretim bütçesi düzenlenirken, en önemli planlama faaliyetlerinden biri, dönemin üretilecek mamul miktarlarını ara dönemler itibariyle mamul miktarlarına dönüştürmektir. Bu yapılırken ilgili işletmenin nitelikleri göz önünde bulundurulur. İşletmenin ana faaliyetlerinden olan üretim, imalat işletmelerinde üç duruma ilişkin olarak yapılır¹⁰⁶:

- Siparişe dayalı üretim,
- Stokğa dayalı üretim,
- Kısmen siparişe, kısmen stokğa dayalı üretim.

Bütçeleme sorunları genel olarak üç üretim türünde de aynı olmakla beraber, işletmeler çoğunlukla kısmen siparişe, kısmen de stok'a dayalı üretimi tercih ederler. Çünkü mamul stokları, satış talepleri ile üretim

¹⁰³ Vasfi Haftacı, **İşletme Bütçeleri**, s.40.

¹⁰⁴ Vasfi Haftacı, a.g.e., s.40.

¹⁰⁵ Yüksel KOÇ YALKIN, a.g.e. s. 104-105.

¹⁰⁶ Yüksel KOÇ YALKIN, a.g.e. s. 104-105.

seviyesinin dengelenmesinde bir güven unsurudur¹⁰⁷.

İşletme, üretim bütçesinde, ara dönemlere göre üretilecek mamul miktarları şu amaçları gerçekleştirecek şekilde saptanmalıdır¹⁰⁸:

- Sürekli olarak satış istemlerini karşılayacak stoklara sahip olmak,
- Üretimin en ekonomik şekilde yapılmasını gerçekleştirmek.

Bu iki amacın gerçekleştirilmesi için, ara dönemlere göre üretimin planlanmasında bazı etkenler göz önünde bulundurulur. Bu etkenler aşağıda sırasıyla incelenecektir¹⁰⁹.

2.3.2.1 Üretim Seviyelerinin İstikrarlılığı

Faaliyetlerin ekonomik olarak yürütülmesi bakımından dönem boyunca hem stok hem de üretim seviyelerinin istikrarlı olması arzu edilir. Bir başka deyişle, her ara dönemde eşit miktarda mamul üretilmesi istenir. Çünkü, işletmeler, talebin yüksek olmadığı zamanlardaki üretim kapasitesini değerlendirerek hem bu zamanlardaki atıl kapasiteden, hem de talebin yoğunlaştığı zamanlardaki kapasite zorlamalarından kaçınmak isterler. Aynı zamanda işgücüne sürekli iş temin edilecektir. İstikrarlı bir üretimin, malzeme alışlarında sürekli müşteri olma avantajlarından yararlanma, miktar iskontoları elde etme gibi faydaları vardır¹¹⁰.

2.3.2.2 Stok Politikalarının Planlanması

Stok politikalarının amaçları şu şekilde olmalıdır.

- Stok yatırımının optimum seviyesini planlamak,
- Etkili stok kontrolünü geliştirmek.

¹⁰⁷ Yüksel KOÇ YALKIN, a.g.e. s. 104-105.

¹⁰⁸ Yüksel KOÇ YALKIN, a.g.e. s. 107.

¹⁰⁹ Yüksel, KOÇ YALKIN, a.g.e. s. 107.

¹¹⁰ Yüksel, KOÇ YALKIN, a.g.e. s. 108.

Bu amaçların gerçekleştirilmesi, satış hacmi ile üretim seviyeleri arasındaki stok farkının dengelenmesinde büyük katkıları sağlar¹¹¹.

Stok politikası, stokta tutulacak en az ve en çok fiziksel miktarların ve stok devir hızları gibi birçok standardın saptanması ile saptanan stok standartlarına uygun olarak tekniklerin ve yöntemlerin uygulanmasını kapsamına almalıdır¹¹².

Üretilecek miktarı belirleyen etkin bir mamul stok politikası, satış departmanının karşılaşılabileceği beklenmedik sipariş olasılığı, stoklama imkanları ve maliyetleri, malzeme ve işgücü darlıklarından, fiyat yükselmelerinden kaçınmak, üretim sürecinin uzunluğu, mamullerin demode olma, çalınma, bozulma olasılığı, fiyatlarında ya da taleplerindeki düşme gibi faktörleri dikkate alıp aralarında denge sağlayacak bir politika benimsemelidir¹¹³.

2.3.2.3 Üretim Süresinin Uzunluğu

Üretim planlamasında üretim süresi, önemli etkenlerden bir tanesidir. Düzenlenecek üretim planları ile programları üretim süresinin uzunluğuna göre farklı olur. Üretim süresi uzadıkça, üretim bütçesinin planlanmasında karşılaşılan sorunlar artar. Üretim süresi kısa ise, satış bütçesi doğrudan doğruya üretim bütçesine dönüştürülür. Böylece, üretime başlama tarihi, mamulü müşteriye teslim tarihi ile aynı kabul edilir. Üretim süresi uzun ise, üretimin istenilen tarihte bitirilmesi için başlanması gereken tahminleri gösteren bir tabloya ihtiyaç vardır ve bu tablo üretim bütçesi kapsamında yer alır. Üretime başlama tarihi ile üretim planlama (üretimin teslimi) tarihi arasındaki süre, en az üretim süresi uzunluğunda olur¹¹⁴.

Üretime başlama tarihi, hammadde satın almalarının planlanmasında

¹¹¹ Glenn, A. Welsch, a.g.e. s.224.

¹¹² Glenn, A. Welsch, a.g.e. s.224.

¹¹³ Feryal ORHON BASIK, a.g.e. s. 161.

¹¹⁴ Yüksel. KO YALKIN, a.g.e. s. 108.

esas alınır. Yarı mamul stok miktarında önemli dalgalanmalar söz konusuysa bu dalgalanmaların da üretim planlamasına dahil edilmesi gerekir. Eğer üretim süresi uzunsa, yarı mamul stokları için, üretime başlama ve üretimi tamamlama tarihlerini gösteren tablo düzenlenir. Üretim süresi kısa ise, sadece üretime başlama tarihini gösteren tablonun hazırlanması yeterlidir¹¹⁵.

2.3.2.4 İmalat Tesislerinin Yeterliliği

Üretim planlamasında, imalat tesislerinin yeterliliğinin incelenmesine büyük bir önem verilir. İşletmelerin imalat tesislerinin satış bütçesi ile stok politikası istemlerini karşılayacak kapasitede olup olmadığı saptanır. Bu amaçla, üretim işletmeleri, dar boğazlar ile boş kapasiteye yer vermeyecek şekilde imalat tesislerinin kapasitesini planlarlar¹¹⁶.

İşletmelerin satış kapasitesi ile stok seviyesini göz önüne alan beklenen kapasiteyi belirlemeleri gerekmektedir. Beklenen kapasitede, imalat tesisleri ile işletme satış kapasitesi ve stok politikası arasında optimum denge sağlama olasılığı fazladır. İşletmeler, nitelikleri ve içerisinde buldukları koşullara göre işletme kapasitesinin saptanmasında şu kapasite ölçü birimlerinden birini esas alırlar; üretim birimleri, direkt işçilik saatleri, makine saatleri, üretilen mamüller satış değerleri, üretilen mamuller maliyet değerleri¹¹⁷.

Üretim bütçesi yatırım bütçesi ile doğrudan doğruya ilgilidir. Çünkü üretim planlanırken, sermaye yatırımı gereksinimleri kesinlik ve açıklık kazanır. İmalat tesislerine ilişkin olağanüstü tamir ve bakım gereksinimleri saptanır. Ayrıca, imalat tesisleri, satış ile üretim bütçelerinin istemlerini karşılamıyorsa, fiziki tesislerle ilgili yatırımlar planlanır¹¹⁸.

¹¹⁵ Feryal ORHON BASIK, a.g.e. s. 163.

¹¹⁶ Feryal ORHON BASIK, a.g.e. s. 163.

¹¹⁷ Feryal ORHON BASIK, a.g.e. s. 163.

¹¹⁸ Feryal ORHON BASIK, a.g.e. s. 164.

2.3.2.5 Üretim Girdilerinin Tedarik Olanakları

Üretim bütçesi, hammadde ile işgücü tedarik olanaklarının etkisi altında bulunur. Bu etken, işletmenin içinde bulunduğu ekonomik ve siyasal koşullara göre değerlendirilir. İthalat durumları ile yan sanayiye bağımlılık, hammadde tedarikinde güçlükler yol açar. Bazı hammaddelerin belli mevsimlerde satın alınması, işletmelerin düşük fiyatla mal edinmelerine olanak sağlar. Bu durumda, işletmelerin depolama tesisleri ile finansman olanakları üzerinde durulur.

Bütçe döneminde mamullerde değişiklik yapılması, yeni mamuller üretilmesi veya üretim miktarının arttırılması planlanabilir. Bu durumda üretim bütçesini düzenlemeden önce, kalifiye işgücü tedarik olanakları değerlendirilmeli veya kalifiye işgücünün eğitimi için gerekli süre hesaplanmalıdır¹¹⁹.

2.4 DOLAYSIZ MALZEME BÜTÇESİ

Üretim bütçesindeki verilere dayanılarak düzenlenen ilk bütçe dolaysız malzeme bütçesidir. İşletmelerde kullanılan malzeme, genellikle dolaylı ve dolaysız malzeme olmak üzere ikiye ayrılır. Üretilen mamulün esas yapısını oluşturan miktar ve değer olarak belirlenen malzemeye, dolaysız malzeme veya hammadde denir. Diğer bir deyişle, bir birim mamul için ne kadar dolaysız malzeme harcandığının saptanması teknik ve ekonomik bakımlardan mümkün olmaktadır. Dolaylı malzeme, mamulün esas yapısını oluşturmaz, üretim faaliyetleri için gerekli olmasına rağmen mamul yapısında yer almayan malzemelere denir¹²⁰. Bu kısımda dolaysız malzemeye ilişkin bütçeleme sorunları ele alınacaktır. Dolaylı malzemeler ile işletme malzemesi genel imalat giderlerinin bir ögesidir. Bu malzemeler, genel imalat giderleri içinde incelenecektir.

¹¹⁹ Yüksel, KOÇ YALKIN, a.g.e. s. 112-114.

¹²⁰ Nasuhi BURSAL-Yücel ERCAN; **Maliyet Muhasebesi**, İ.Ü.İ.F Yayını, İstanbul, 1986, s.91-93.

Dolaysız malzeme, mamul üretiminde direkt olarak kullanılan malzeme ve ara mamullerden oluşur. Malzeme bütçesi, arzulanan üretimi gerçekleştirecek stok düzeyini tutturmak üzere ne kadar dolaysız malzemeye ihtiyaç olduğunu miktar olarak, parasal olarak ve satın alma olarak, malzeme türleri, departmanlar ve dönemler itibariyle gösterir¹²¹.

Dolaysız malzeme bütçesinde amaç, şu üç değişkenin planlanmasında ve kontrolünde optimum denge sağlamaktadır¹²²:

- Üretim bütçesi dolaysız malzeme istemi,
- Dolaysız malzeme stok seviyeleri,
- Dolaysız malzeme satın almaları.

Dolaysız malzeme planlamasında üç değişken arasında optimum dengenin sağlanması için düzenlenen bütçeler şöyledir¹²³:

- Dolaysız malzeme miktar bütçesi,
- Dolaysız malzeme satın alma bütçesi,
- Dolaysız malzeme stok bütçesi.

2.4.1 Dolaysız Malzeme Miktar Bütçesi

Bu bütçede, üretim bütçesi istemlerini karşılamak için gerekli dolaysız malzeme miktarları hem bütçe dönemine hem de ara dönemlere göre gösterilmektedir. Dolaysız malzeme miktar bütçesi, dolaysız malzemeye ilişkin satın almaların, stok politikalarının ve döner sermaye gereksinmelerinin planlanması ile kontrolüne olanak sağlar. Ayrıca, mamullere göre dolaysız malzeme maliyetlerinin bütçe tutarlarının saptanmasını ve imalatta kullanılan dolaysız malzeme miktarlarının

¹²¹ Feryal ORHON BASIK, a.g.e. s. 163.

¹²² Feryal ORHON BASIK, a.g.e. s. 163.

¹²³ Yüksel KOÇ YALKIN, a.g.e. s. 117.

kontrolünü mümkün kılar.

Dolaysız malzeme miktar bütçesinin düzenlenmesi için şu verilere gereksinme vardır;

- Üretim bütçesinde saptanan üretim miktarları,
- Her mamul birimi için gerekli dolaysız malzeme standart miktarları.

Birinci veri üretim bütçesinden elde edilir. İkinci veri olan dolaysız malzeme standart miktarlarının saptanması, standart maliyet sistemini uygulayan işletmeler için bir sorun değildir. Standart maliyetlemenin uygulanmadığı durumlarda ise genellikle bir birim mamulün malzeme miktarları mühendislik departmanınca bilimsel olarak saptanır. Böyle bir olanak yoksa geçmiş dönemlerin malzeme tüketim belgeleri yol gösterici olur¹²⁴.

2.4.2 Dolaysız Malzeme Satın Alma ve Stok Bütçeleri

Dolaysız malzeme miktar bütçesini, dolaysız malzeme satın alma bütçesinin düzenlenmesi izler. Dolaysız malzeme satın alma bütçesini satın alma departmanı yöneticisi hazırlar. Satın alma bütçesi her tür malzemeden ne kadar satın alınacağını, satın almaların zamanını ve tahmini maliyetini gösterir. Buna göre, dolaysız malzeme satın alma bütçesi, üretim için gerekli dolaysız malzeme miktarlarını, birim ve toplam maliyetlerini ara dönemlere göre belirleyen bütçe olarak tanımlanmaktadır¹²⁵.

Satın alma yöneticisi, dolaysız malzeme satın alma bütçesini düzenlemeden önce şu temel öğelere ilişkin verileri geliştirir:

Dolaysız malzeme stok politikaları,

Dolaysız malzeme fiyat standartları.

¹²⁴ Yüksel KOÇ YALKIN, a.g.e. s. 118-119.

¹²⁵ Feryal ORHON BASIK, a.g.e. s. 163.

2.4.2.1 Dolaysız Malzeme Stok Politikaları

Dolaysız malzeme stokları, dolaysız malzeme istemleri ile satın almalar arasında bir dengeleme unsurudur. Dolaysız malzeme stok politikasının amacı, stok yatırımının optimum seviyesini planlamak ve etkili stok kontrolünü gerçekleştirmektir. Dolaysız malzeme stok politikasını belirleyen etmenlerin başında; fabrikanın ne sıklıkta ve ne miktarda malzemeye ihtiyacı olduğu, malzemenin ne kolaylıkla sağlanabildiği, malzemenin tehlikeli yada bozulabilir malzeme olup olmadığı, kıtlık durumu, stoklama riski maliyeti, stoklara bağlanabilecek sermaye ve miktar iskontolarından yararlanabilme olanakları gelir¹²⁶.

Dolaysız malzeme stok politikası, stok bulundurma giderleri ile stok bulundurmama giderleri toplamının en düşük seviyede olmasını gerçekleştirmeye çalışır. Buna göre optimum, maksimum ve minimum stok seviyeleri saptanır. Bu verilerden yararlanarak işletmenin satın alma politikası belirlenir ve satın alma bütçesine ilişkin dolaysız malzeme miktarı hesaplanır¹²⁷.

2.4.2.2 Dolaysız Malzeme Fiyat Standartları

Satın alınacak malzeme miktarı birim fiyatlarla değerlendirildiğinde satın alma bütçeleri ortaya çıkar. Dolaysız malzeme fiyat standartları, işletmede uygulanan standart maliyet sisteminden alınabilir. Standart maliyet sistemi uygulanmıyorsa, dolaysız malzemelere ilişkin fiyat tahminleri geçmiş dönem ekonomi ve cari piyasa koşullarının incelenmesi, iş adamlarının, işçi işveren temsilcilerinin, mesleki odaların görüşlerinin sorulması, malzeme arz ve talebiyle ilgili beklentilerin incelenmesi yoluyla geliştirilir ve gerçekçi fiyat tahminleri yapılabilir¹²⁸.

İşletmeler, bütçede esas alınacak dolaysız malzeme fiyatını, genellikle

¹²⁶ Feryal ORHON BASIK, a.g.e. s. 164.

¹²⁷ Yüksel KOÇ YALKIN, a.g.e. s. 122.

¹²⁸ Yüksel KOÇ YALKIN, a.g.e. s. 122.

gayri safi fatura fiyatını, indirimleri ve net fatura fiyatını gösterecek ayrıntıda saptarlar¹²⁹.

2.5 DOLAYSIZ İŞÇİLİK BÜTÇESİ

Üretim giderlerinden ikincisi dolaysız işçiliktir. Bir mamul veya hizmetin üretiminde kullanılan ve doğrudan doğruya maliyete yüklenebilen işçiliğe "dolaysız işçilik" denir. Diğer bir deyişle, herhangi bir işçi tarafından yapılan işlerden, mamul üretimi ile direkt olarak ilgili olanlar, dolaysız işçiliği oluştururlar. Fakat aynı işçinin makineleri üretime hazırlama, malzeme bekleme gibi nedenlerle harcadığı zamanlar dolaysız işçilik kapsamında yer almazlar. Bu tür işçilik miktarları dolaylı işçilik ögesidir. Üretilen mamul veya hizmet ile doğrudan doğruya ilişkisi saptanamayan fakat üretim için gerekli olan işçiliklere de "dolaylı işçilikler" denir¹³⁰.

Planlanan üretimi gerçekleştirecek nitelik ve nicelikteki dolaysız iş gücü ihtiyacının belirlenmesi, maliyetinin tahmin edilmesi ve ne kadar işçinin yeniden işe alınması gerektiği iş gücü bütçesinde yer alan unsurlardır. Dolaysız işçilik bütçesi, üretim bütçesinin istemlerini karşılamak için gerekli dolaysız işçilik miktarlarını ve maliyetlerini göstermektedir¹³¹.

Dolaysız işçilik bütçesini imalat departmanı yöneticisi hazırlamakla, personel ve maliyet muhasebesi departmanları da imalat departmanı yöneticisine yardımcı olmakla sorumludur. Dolaysız işçilik bütçesi, mamul maliyetlerinin saptanmasına ve dolaysız işçilik bütçesi sorumluluk merkezlerine, zaman dönemlerine ve mamul türlerine göre düzenlenir¹³².

Dolaysız işçilik bütçesinin iki temel amacı vardır:

¹²⁹ Glenn A.Welsch, a.g.e. s.254.

¹³⁰ Nasuhi BURSAL, Yücel ERCAN, a.g.e. s. 153-154.

¹³¹ Feryal ORHON BASIK, a.g.e. s. 164.

¹³² Yüksel KOÇ YALKIN, a.g.e. s. 133.

- Üretim bütçesinin istemlerini karşılamak,
- İşletmede istikrarlı bir istihdam seviyesi sağlamak.

Dolaysız işçilik bütçesinin düzenlenmesinde bazı etkenler göz önünde bulundurulmalıdır. Bu etkenler¹³³:

- Üretim bütçesinin istemleri,
- Üretim işlemlerinin niteliği,
- İşletmede uygulanan ücret sistemi,
- Toplu sözleşmeler,
- İstenen kalite ile miktarda işçi tedariki ve eğitim olanakları.

Temelde, dolaysız işçiliklerin bütçelenmesinde kullanılan üç yöntem vardır. Birinci yöntemde, her mamul birimi için gerekli olan standart dolaysız işçilik saatleri (D.İ.S.) tahmin edilir. Ayrıca gider yerlerine veya üretim operasyonlarına ilişkin ortalama ücret oranlarının tahmini yapılır. Bu iki değişkenin çarpımı ile gider yerlerine veya üretim işlemlerine göre bir mamul biriminin dolaysız işçilik maliyeti saptanır. Bu birim maliyetin, ilgili gider yerinde veya üretim işlemlerinde üretilen mamul birimleri ile çarpımı yoluyla, toplam dolaysız işçilik maliyeti elde edilir¹³⁴.

İkinci yöntemde, dolaysız işçilik maliyetleri ile üretim miktarları arasında kurulan ilişkiler yoluyla oranlar geliştirilir. Bu oranların üretim bütçesine uygulanması yoluyla, dolaysız işçilik maliyeti saptanır¹³⁵.

Üçüncü yöntemde ise, dolaysız işçilik gereksinmelerini saptayan işgücü tabloları geliştirilir. Bu tablolar, belli bir üretim miktarı için, ilgili gider yerinde yapılacak her iş türü için, gerekli işçilik tutarını gösterecek

¹³³ Yüksel KOÇ YALKIN, a.g.e. s. 133.

¹³⁴ Yüksel KOÇ YALKIN, a.g.e. s. 133.

¹³⁵ Yüksel KOÇ YALKIN, a.g.e. s. 133-144.

biçimde düzenlenir¹³⁶.

Dolaysız işçilik bütçesinin düzenlenmesi için gerekli olan veriler şunlardır:

- Üretim bütçesinde saptanan üretim miktarları,
- Dolaysız işçilik miktarları,
- Dolaysız işçilik ortalama ücretleri.

Birinci veri, daha önce düzenlenmiş üretim bütçesinden elde edilir. Dolaysız işçiliğe ilişkin miktarların ve ortalama ücretlerin doğru bir biçimde saptanmasının mümkün olmadığı durumlarda dolaysız işçilik maliyetleri doğrudan doğruya saptanır. Diğer bir deyişle, dönem verilerine dayanarak dolaysız işçilik maliyeti ile üretim miktarları arasındaki ilişkilere göre bir oran kurulur. Bu oranın gelecek dönem üretim hacmine uygulanması yoluyla dolaysız işçilik maliyeti saptanır¹³⁷.

2.5.1 Dolaysız İşçilik Miktarlarının Saptanması

Dolaysız işçilik miktarlarının saptanmasında esas alınacak yöntemler ilgili işletmeler ile gider yerlerinin özelliklerine göre değişir.

Standart maliyetlerin uygulandığı işletmelerde, bir mamul birimi için gerekli dolaysız işçilik miktarları bilimsel yöntemlere dayanarak daha önce saptanmıştır. Standart maliyet sistemi uygulanmayan işletmelerde ise, çeşitli yöntemlerden yararlanılarak dolaysız işçilik miktarları saptanır. Bu yöntemlerden keyfi yöntemi, sorumlu yöneticiler uygularlar ve bu yöntemde nezaretçinin kişisel yargısının büyük bir ağırlığı vardır. Keyfi yöntem de geçmiş dönem verilerinden yararlanır. Bu verilerin ortalaması tahminlere esas alınarak tahminler yapılır. Ayrıca geçmiş dönem verilerinden yararlanarak işçilik miktarları ile üretim miktarları arasında bir oran saptanır. Keyfi yöntem çok mamullü işletmeler tarafından tercih

¹³⁶ Glenn A.Welsch, a.g.e. s.284.

¹³⁷ Yüksel KOÇ YALKIN, a.g.e. s. 134-285.

edilir¹³⁸. Bir başka yöntem olan zaman ve hareket etütlerini ise sanayi mühendisleri uygular. Sanayi mühendisleri bir mamule veya gider yerine ilişkin işlemlerin işçilik miktarlarını kronometreli saatlerle ölçerler. Bu etüdün amacı, belli bir işin ortalama bir işçi tarafından ne kadar zamanda yapılacağına saptanmasıdır. Zaman ve hareket etütleri yöntemi ile bir işlemin yapılması için gerekli standart zaman tespit edilir, olağan zaman kayıplarının dışındaki verimsizliklere ve zaman israflarına engel olunabilir¹³⁹.

2.5.2 Dolaysız İşçilik Ortalama Ücretlerinin Saptanması

Dolaysız işçilik ortalama maliyetleri saptanırken göz önünde bulundurulması gereken etkenler şunlardır¹⁴⁰:

- Üretim işlemleri için gerekli işçilik türleri,
- Çeşitli işçilik türleri için ödenecek ücretler,
- İşletmede uygulanan ücret sistemi.

Standart maliyet sisteminin uygulandığı durumlarda, dolaysız işçilik ücret standartları bütçeye de esas alınır. Standart maliyet sisteminin uygulanmadığı durumlarda ise sendika sözleşmeleri ve sendikaların ücret artış istekleri ve beklentileri bu konudaki en büyük yardımcıdır. Ayrıca oran yöntemi kullanılabilir. Oran yönteminde geçmiş bir dönemin işçilik maliyetleriyle çıktı arasında bir oran kurulur. Bu oranın gelecekte de geçerliliğini koruyacağı varsayılır¹⁴¹.

2.6 GENEL İMALAT GİDERLERİ BÜTÇESİ

Üretim bütçesini izleyen üçüncü bütçe, genel imalat giderleri

¹³⁸ Glenn A.Welsch, a.g.e. s.284.

¹³⁹ Feryal ORHON BASIK, a.g.e. s. 165.

¹⁴⁰ Yüksel KOÇ YALKIN, a.g.e. s. 136.

¹⁴¹ Yüksel KOÇ YALKIN, a.g.e. s. 136.

bütçesidir. Genel imalat giderlerini, dolaysız malzeme ve dolaysız işçilik dışında kalan çok çeşitli ve çok sayıdaki gider kalemi oluşturur. Bunlar arasında tamamen değişken nitelikte olan enerji maliyeti, parasal çıkış getirmeyen amortisman maliyeti, ne zaman ortaya çıkacağı kesinlikle bilinmeyen büyük tamir maliyeti, ısınma maliyetleri, gibi nitelikleri birbirine pek uymayan çok çeşitli kalem bir aradadır¹⁴².

Genel imalat giderlerine (maliyetlerine) ilişkin temel özellikler şöyledir:

- Bu maliyetler ile üretilen mamuller arasında direkt bir ilişki yoktur.
- Sabit, değişken ve yarı değişken gibi farklı niteliklerden oluşan maliyetlerin birleşmesiyle olur.
- Bir kısmı zaman içinde düzensiz dağılım gösteren bu maliyetlerin, bir kısmının da kesin tutarları dönem sonunda belli olmaktadır¹⁴³.

Bu temel özelliklerden ötürü, genel imalat giderleri bütçeleri her gider yeri için ayrı olarak düzenlenir. Bu bütçelerin konsolide edilmesiyle işletmenin tümüne ilişkin genel imalat giderleri bütçesi elde edilir¹⁴⁴.

Gider yerlerinin sağlıklı olarak saptanması, genel imalat giderleri bütçesinin düzenlenmesine olanak verir. Genel imalat giderleri bütçesinde, gider yerlerinin "giderleri mamullere yükleme" esasına göre yapılan sınıflandırılması esas alınır. Buna göre gider yerleri, genellikle esas gider yerleri; üretim departmanları ile yardımcı gider yerleri veya hizmet departmanları olarak ikiye ayrılır¹⁴⁵. Her departman için geçmişe ait bilgilerin kullanılarak maliyetlerinin bütçelenebilmesi için ilk adımda bu departmanlardaki faaliyetlerin hangi ölçü - ile ifade edilebileceğinin belirlenmesi gerekir. Üretim departmanları için bu ölçüler: direkt işçilik

¹⁴² Feryal ORHON BASIK, a.g.e. s. 165.

¹⁴³ Nasuhi, BURSAL, Yücel ERCAN; a.g.e. s. 194.

¹⁴⁴ Yüksel KOÇ YALKIN, a.g.e. s. 152.

¹⁴⁵ Yüksel KOÇ YALKIN, a.g.e. s. 152-153.

saatleri, direkt işçilik maliyeti, makine saatleri, direkt malzeme maliyetleri ve tek mamul üretenler için birim sayısıdır. Hizmet departmanları için ise, örneğin tamir bakım departmanı için tamir işçilik saatleri, enerji departmanı için kw saatler gibi ölçüler seçilir. İkinci adımda, departmanların gelecek yılki faaliyet düzeylerinin ne olacağına karar verilir¹⁴⁶.

Değişken maliyetler, kapasite birimiyle doğru oranda değişir. Sabit maliyetler ise dönem içinde değişmeyeceğinden bunları bütçelemek kolaydır. Toplam genel imalat giderleri içerisinde önemli bir payı yarı değişken maliyetler oluşturduğundan, bu maliyetler sabit ve değişken kısımlara ayrılırlar. Sabit kısmı bütçelenen sabit maliyetlere, değişken kısmı ise bütçelenen değişken kısımlara ilave edilerek tüm departmanın maliyetleri bütçelenmiş olur¹⁴⁷.

Esas gider yerleri ile yardımcı gider yerleri için belirlenen genel imalat giderlerinin mamullere yüklenmesi gerekir. Yardımcı hizmet yerleri için bütçelenen giderler üretim departmanlarına verdikleri hizmet oranında yüklenir. Bu işleme "maliyet dağıtımı" adı verilir. Maliyetlerin dağıtımı için geliştirilen yöntemlerden yararlanılarak maliyet dağıtımı yapılır. Bu yöntemler; direkt dağıtım yöntemi, kademeli dağıtım yöntemi, planlı dağıtım yöntemi ve matematik dağıtım yöntemidir. Bu dağıtım gerçekleştiğinde esas üretim departmanlarının maliyetleri, kendi direkt maliyetleri ve hizmet yerlerinden aldıkları yardımcı maliyet payları olmak üzere iki unsurdan oluşur¹⁴⁸.

Genel imalat giderleri bütçesi imalat yöneticileri tarafından hazırlanır. Ancak bütçenin hazırlanmasına en alt seviyeden başlanılmalıdır¹⁴⁹.

¹⁴⁶ Feryal ORHON BASIK, a.g.e. s. 166.

¹⁴⁷ Feryal ORHON BASIK, a.g.e. s. 166.

¹⁴⁸ Feryal ORHON BASIK, a.g.e., s. 166.

¹⁴⁹ Yüksel KOÇ YALKIN, a.g.e. s., 154.

2.7 DÖNEM GİDERLERİNİN BÜTÇELENMESİ

Dönem giderleri bütçesi üç bölüme ayrılmıştır. Bunlar; satış giderleri bütçesi, yönetim giderleri bütçesi ve araştırma giderleri bütçesidir.

2.7.1 Satış Giderleri Bütçesi

Satış giderleri; satış geliştirici giderler, mamulün müşteriye teslimiyle ilgili giderler ve reklam giderlerini içerir. Satış giderlerinin başlıcaları şunlardır: satıcıların maaşları ve komisyonlar ile ödenen sosyal hakları, satış yeri giderleri, depo, nakliye, reklam giderleri, satış iadeleri, satışçıların yolculuk giderleri, müşteri ağırlama giderleri vb¹⁵⁰.

Satış bütçesinin amaçları şunlardır¹⁵¹;

- Satış, dağıtım ve finansman faaliyetleri arasında bir dengenin sürdürülmesini sağlamak,
- Kâr marjlarının saptanmasına yardımcı olmak,
- Satış giderleri için bütçe döneminde gerekli nakit gereksinmelerin hesaplanmasını olanaklı kılmak,
- Satış giderlerine ilişkin etkili gider kontrolüne olanak sağlamaktır.

İşletmelerin büyük bir kısmı ya satılacak birim başına sabit bir tutarı satış gideri olarak düşünür ya da satış gelirinin belli bir yüzdesini bu işe ayırırlar. Ancak daha olumlu bir yönetim yaklaşımı ise satış faaliyetleriyle ilgili kesin planlar programlar yapmak ve bunu parasal değere çevirmektir¹⁵². Bu anlamda satış giderleri bütçesi şu şekilde hazırlanır¹⁵³:

- İşletmenin satış faaliyetlerine ait bilgiler elde edilir.

¹⁵⁰ Feryal ORHON BASIK, a.g.e., s. 159.

¹⁵¹ Yüksel KOÇ YALKIN, a.g.e., s. 166.

¹⁵² Feryal ORHON BASIK, a.g.e., s. 160.

¹⁵³ Rüstem HACİRÜSTEMOĞLU, **Pazarlama Giderleri Bütçesi**, MÜ. Muhasebe Araştırma ve Uygulama Merkezi Muhasebe Dergisi, 1986 Aralık, sayı 1, s.63-64.

- Satış harcamaları sınıflandırılır.
- Satış giderleri sabit ve değişken olarak ayrılırlar. Değişken giderler hazırlanan satış programına göre satış lirası başına bütçelenirken, sabit nitelikteki giderler örneğin reklam giderleri ödenerek ayrılmak suretiyle bütçelenir.
- Satış bütçesinde belirlenen satışlardan satış harcamaları öngörülür. Eğer şirket sabit bir bütçe kullanıyorsa, öngörülen harcamalar satışların miktarına bağlanır. Esnek bir bütçe kullanıyorsa giderler değişik miktarlar için öngörülür.
- En uygun bütçe dönemi karşılaştırılarak, daha önceki aşamada saptanmış olan öngörüler aylara veya üç aylık dönemlere bölünür. Bu bölme çalışmaları dönemsel incelemeleri kolaylaştırır ve parasal gereksinmelerin saptanmasına yardımcı olur.
- Satış harcamaları bütçesinin rakamları, satış programından sorumlu olanlara ve şirket bütçesinin tümünü toplayan kimseye iletilir.

Satış giderleri bütçesi, satış bütçesi ile aynı zamanda düzenlenir. Satış giderleri bütçesi sorumluluk esasına göre düzenlendiğinden merkez örgütüne ilişkin genel satış yöntemi giderleri ile satış bölge giderlerini değişkenlik kavramını gösterecek biçimde hazırlanır.

Satış giderleri bütçesini hazırlama sorumluluğu genellikle satış yöneticisine aittir. Bu bütçe, satış bütçesi ile birlikte yönetim kurulunun onayına sunulur¹⁵⁴.

2.7.2 Yönetim Giderleri Bütçesi

Genel yönetim giderleri, işletmenin belirli bir fonksiyonu ile ilişkilendirilemeyen, tüm işletme fonksiyonlarına ilişkin faaliyetlerin planlanması, yöneticilerin ücretleri ile diğer yönetici personel ücretleri ve

¹⁵⁴ Yüksel KOÇ YALKIN, a.g.e., s. 168.

büro giderlerini kapsamına alır¹⁵⁵.

Yönetim giderlerinin büyük bir kısmı sabittir ve tepe yönetimin karar ve politikalarından etkilenir. Bu giderlerin büyük bir kısmı sabit olduğundan bütçelenmeleri de kolaydır¹⁵⁶.

Faaliyet hacmi ile genel yönetim giderleri arasında kurulan ilişki planlanan faaliyetlere göre bu giderlerin durumunu açıklığa kavuşturur. Bu ilişkinin değişken genel yönetim giderleri ile kurulması çok yararlıdır. Bu ilişki ile ilgili en çok yararlanılan faaliyet ölçüsü toplam satış hasılatıdır. Bazı işletmeler ise bu ilişki ile ilgili olarak dolaysız işçilik saatlerini veya vergilendirilmemiş net kâr faaliyet ölçü birimi olarak kullanmaktadırlar.

Yönetim giderleri bütçesini hazırlamak, bütçelenen fonksiyonları yerine getirmek durumundaki yönetici ve yürütücülerin sorumluluğundadır¹⁵⁷.

2.7.3 Araştırma-Geliştirme Giderleri Bütçesi

Bu bütçenin hazırlanmasından araştırma - geliştirme (Ar - ge) departmanı yöneticisi sorumludur. Ar-ge bütçesi tutarlarının büyük bir kısmını personel giderleri oluşturur. Bu personel işletmenin kadrosundaki veya belli bir süre için sözleşmeyle bağlanmış personel olduğu için kendilerine ödenecek maaş ve ücretlerin tahmini güçlük yaratmaz. Personel giderlerinin yanı sıra bir takım malzeme, teçhizat ve araç giderleri de ar-ge giderleri arasına girer. Ar-ge departmanı yöneticisi bu giderleri inceler, kendi görüşüne göre düzeltir ve bütçe komitesine gönderir.

Ar-ge departmanı bütçesine; departmanın alt kademelerinden gelen istekler, nakit durumu, görülebilen ekonomik ve teknolojik koşullar,

¹⁵⁵ Glenn A.Welsch, a.g.e., s.324.

¹⁵⁶ Feryal ORHON BASIK, a.g.e., s. 169.

¹⁵⁷ Yüksel KOÇ YALKIN, a.g.e., s. 169.

hissedarların kâr beklentileri, rakip firmaların ar-ge faaliyetlerine ayırmış oldukları fonlar gibi faktörler göz önüne alınarak kesin şekil verilir ve onaylanır¹⁵⁸.

2.8 FAALİYET DIŞI GELİRLER VE GİDERLER BÜTÇESİ

İşletmeler esas faaliyetlerinin dışında faiz geliri, kira geliri gibi bazı gelirler elde ettikleri gibi faiz giderleri, kira giderleri, komisyon giderleri gibi bazı giderlere de katlanmak zorundadırlar. İşletmeler, nakit ihtiyacını planlamak, gelir ve giderlerinin net kâr üzerindeki etkilerini saptamak için bu gelir ve giderlerini de bütçelerler.

Mali işler ve kontrol bölümü, bu bütçeleri geçmiş dönem verilerine ve gelecek dönemde beklenen koşullara göre düzenlerler.

2.9 SERMAYE YATIRIMLARI BÜTÇESİ

İşletmeler, genellikle maddi ve maddi olmayan sabit değerlere ilişkin giderlerden bir yıldan uzun sürede yarar sağlayanlarını yatırım giderleri olarak kabul ederler. Bir işletmenin gelecek dönem veya dönemlere ilişkin yatırım giderlerini ilgili projelere ve ara dönemlere göre belirleyen bütçeye, yatırım bütçesi denir. Sermaye yatırımları bütçesi, fabrika ve diğer tesislerle diğer aktiflerin genişletilmesi, değiştirilmesi, yenilenmesi gibi kararlara ilişkin planların rakamsal ayrıntısını verir. Bu tür kararlar uzun vadeye yayılmıştır ve büyük fon gereksinmesi yaratırlar¹⁵⁹.

Sermaye harcamalarıyla ilgili bütçeler aktiflere yapılacak yatırımları planlamak, nakit ihtiyacı bakımından koordine etmek, gerekli kontrolü kurarak yatırımdan asgari bir verim oranı elde etmek ve firmanın finansman sağlığını mükemmelleştirmek amacıyla hazırlanır¹⁶⁰.

¹⁵⁸ Feryal ORHON BASIK, a.g.e., s. 168.

¹⁵⁹ Feryal ORHON BASIK, a.g.e., s. 169.

¹⁶⁰ Feryal ORHON BASIK, a.g.e., s. 169.

Yatırım planlamasında temel ilke proje esasıdır. Her proje kendine özgü zaman boyutuna sahiptir. Yönetim tarafından onaylanan projeler uzun dönemli işletme bütçesinde yer alır. Bunlardan gelecek döneme ilişkin olanları yıllık işletme bütçesinin yatırım bütçesini oluşturur. Bundan ötürü yatırım bütçesi ile ilişkili üç zaman boyutu vardır¹⁶¹.

- Belli projelere ilişkin zaman boyutu,
- Uzun dönemli işletme bütçelerine ilişkin zaman boyutu,
- Yıllık işletme bütçelerine ilişkin zaman boyutu.

Sermaye yatırımları bütçesi normalde iki tür harcamayı kapsar. Bunlardan ilki büyük projelerdir. Bunlar genellikle nihai olarak kabul edilmeden önce yıllarca tartışılmış, sonra uygulamaya konmuş ve tamamlamaları da bir yıldan çok daha fazla zaman alabilecek projelerdir. İkinci tip harcamaları ise, tartışmaları yıllar öncesinden ayrıntılı bir incelemeye dayanmayan bu nedenle de uzun vadeli planlarda yer almayan, tamamlanmaları uzun bir zaman dönemine yayılmayan projelerdir. Örneğin düşük maliyetli bir makinenin satın alımı gibi. İşletmelerde, küçük yatırımlarla ilgili olarak departmanlarca bir ödenek ayrılır. Bu ödenekler geçmişteki deneyimlerin gelecekteki beklentilere göre ayarlanmasıyla belirlenir. Departmanların küçük sermaye yatırımlarıyla ilgili ödenek istekleri ve tepe yönetiminin büyük projelerle ilgili kararları yıllık sermaye bütçesini şekillendirir.

Büyük projelerle ilgili uzun vadeli bütçe hazırlama ve bunu yıllara bölerek uygulama sorumluluğu temelde tepe yönetimine aittir. Bununla birlikte büyük küçük bütün projelerle ilgili öneriler bütün yönetim kademelerinden gelebilir. Öneriler incelenmeye değer bulunursa geliştirilmesi için gerekli işlemler yapılır. Bu işlemler şöyledir; proje tanımlanır, önerilmesinin nedenleri incelenir, projenin sakıncaları üzerinde

¹⁶¹ Yüksel KOÇ YALKIN, a.g.e., s. 177.

durulur. Projenin satış potansiyeli, başlangıç maliyetleri, yıllık işletme maliyetleri ve beklenen gelirleri dikkatli bir biçimde tahmin edilir, iç verim oranı, geri ödeme yöntemi gibi tekniklerle projedeki yatırım değeri hesaplanır¹⁶².

Yatırım bütçesi düzenlenirken daha önceki dönemlerde başlamış ve tamamlanmamış yatırım projelerindeki değişiklikler göz önünde bulundurulur. Ayrıca yatırıma bu yıl başlanacak projeler incelenir. Yeni ve devam etmekte olan projelerin gelecek dönemde gerçekleştirilecek kısımları yatırım bütçesi kapsamına alınır. Bunun dışında, gelecek döneme ilişkin olağanüstü bakım ve tamir giderleri de yatırım bütçesi kapsamında yer alır¹⁶³.

Belirli bir yönetici, sermaye yatırımları bütçesinin koordinasyonundan sorumlu tutulur. Sermaye yatırımları bütçesi, şirketin finansal kısıtlamalarıyla ve nakit bütçesiyle uyumlu hale getirilerek düzenlenir ve yönetim kurulunun onayına sunulur. Yönetim kurulu yatırımlara ilişkin projeleri onaylarken bugünkü ve gelecek dönemlerde beklenen satış hacimlerini de göz önünde bulundurur. Yönetim kurulu bütçeyi onaylar ve bu bütçe yürürlüğe girer¹⁶⁴.

Yatırım bütçesinin başlıca amaçları şunlardır¹⁶⁵:

- Yatırım giderlerinin finansman gücü ile dengeli olarak yıllık planlamasını gerçekleştirmek,
- Yatırım giderlerine ilişkin nakit gereksinimlerini ara dönemlere göre saptamak,
- Yatırım harcamalarının etkili kontrolünü gerçekleştirmek.

¹⁶² Feryal ORHON BASIK, a.g.e., s. 170-172.

¹⁶³ KOÇ YALKIN Yüksel, a.g.e., s. 178.

¹⁶⁴ Feryal ORHON BASIK, a.g.e., s. 172.

¹⁶⁵ KOÇ YALKIN Yüksel, a.g.e., s. 178.

2.10 NAKİT BÜTÇESİ

Nakit bütçesi, bir bütçe dönemi veya gelecekte belli bir zaman için nakit giriş ve çıkışlarını ayrıntılı olarak tahmin eden bir bütçedir¹⁶⁶. Nakit bütçeleri, yalnız işletmenin belirli bir dönem sonundaki toplam finansman gereksinimini değil aynı zamanda finansman ihtiyacının zaman içindeki dağılımını ortaya koyarak, zamanlama sorununun çözümüne de katkıda bulunur.

Düzenlenmesindeki amaç, belirli bir süre içerisinde para giriş ve çıkışlarıyla ilgili tahminleri ayrıntılı olarak göstermek yoluyla, firmanın nakit gereksinmesi tutarını belirlemek ve bu ihtiyacı karşılayacak likit fonların gerekli zamanlarda elde mevcut olup olmayacağını ortaya koymak, likidite sıkışıklığını önlemek, firmanın her an için ödeme gücünü kontrol etmek, elde birikebilecek fonların aylak kalmasına engel olmaktır¹⁶⁷.

Nakit bütçeleri işletmenin geleceğini planlayarak, elde yeterli nakit tutarak, alımlarda peşin iskontosundan yararlanılmasına, tahvillerin vadesi geldiğinde ödenmesine, kâr payı dağıtma politikasının belirlenmesine, yatırımların artırılmasına ve üretimi istikrarlı hale getirerek hammadde fiyatlarının mevsimlik dalgalanmalardan korunmasına yardımcı olmaktadır.

Nakit bütçesi iki ana kısımdan oluşur:

- Nakit girişlerine ilişkin tahminler,
- Nakit çıkışlarına ilişkin tahminler,

Nakit bütçesi, diğer işletme bütçelerindeki verilerden yararlanarak, nakit girişleri ile nakit çıkışlarına ilişkin nakit hareketlerini belirler. Ancak,

¹⁶⁶ Cevat MANAV, a.g.e., s.451.

¹⁶⁷ Öztin AKGÜÇ, **Finansal Yönetim**, Muhasebe Enstitüsü Yayını, İstanbul 1994, s. 191-192.

nakit bütçesi ile diğer işletme bütçeleri arasında çok önemli bir fark vardır. Diğer bütün bütçeler belli faaliyetleri arzulanan hedeflere yönlendirir. Nakit bütçesinin hazırlanması ise nakit bütçesinin arzulanan duruma getirilmesi demek değildir. Diğer bütün bütçeler işlemlerin doğması (tahakkuk esası) ile ilgiliyken, nakit bütçesi nakit giriş ve çıkışlarının zamanlamasıyla (nakit esasıyla) ilgilidir. Nakit girişleri ve çıkışlarına ilişkin tahminlerin belirlenmesi, işletmenin gelecek döneme ilişkin nakit durumunun değerlendirilmesini mümkün kılar¹⁶⁸.

Nakit bütçesinin düzenlenmesinde iki yöntem vardır:

- Nakit giriş çıkışlarının direkt tahmini yöntemi; yıllık işletme bütçesinin düzenlediği durumlarda uygulanır. Bütçe sisteminde yer alan satış, üretim, gider ve yatırım bütçeleri analiz edilir ve meydana getirdikleri nakit giriş ve çıkışları ara dönemlere göre saptanır¹⁶⁹.
- Düzeltilmiş net kâr yöntemi; vergilenmemiş net kârın tahminiyle başlar. Bu kâra, amortisman gibi nakit çıkışı gerektirmeyen kalemler eklenerek faaliyetler tarafından yaratılan nakit belirlenir. Böylece net kâr, tahakkuk esasından nakit esasına dönüştürülür. Bunu izleyen evrede diğer nakit kaynakları ile kullanımlarının tahmini yapılır ve bu verilere dayanarak nakit bütçesi düzenlenir.

Nakit bütçesinin başlıca amaçları şunlardır¹⁷⁰:

- İşletme faaliyet planlarının ortaya çıkaracakları nakit durumunu göstermek,
- İşletmenin minimum nakit gereksinmesini belirlemek,
- Nakit açıkları ile fazlalarını saptamak,

¹⁶⁸ KOÇ YALKIN Yüksel, a.g.e., s. 185.

¹⁶⁹ Peyami ÇARIKCIOĞLU, a.g.e., s.64.

¹⁷⁰ KOÇ YALKIN Yüksel, a.g.e., s. 186.

- Borçlanma gereksinimleri ile kısa süreli yatırım olanaklarını açıklığa kavuşturmak,
- Tahsilat, kredi ile kısa süreli yatırım harcamalarına ilişkin etkili politikaların saptanması için olanak sağlamak,
- Nakit hareketlerinin etkili kontrolünü mümkün kılmak.

2.11 PROFORMA GELİR TABLOSU ve BİLANÇO

İşletme bütçelerinin düzenlenmesinde en son evreyi proforma gelir tablosu ve proforma bilanço hazırlanması oluşturur.

Proforma gelir tablosu ve bilanço gelecek faaliyet dönemi için planlanan faaliyetlerle ulaşılması beklenen işletme faaliyet sonuçlarını ve mali bir durumu özlü bir biçimde gösterirler. Proforma gelir tablosu ve bilanço, işletme tarafından düzenlenen tüm bütçelerin koordinasyonuna olanak sağlar¹⁷¹.

Gelir tablosu, bir işletmenin belli bir faaliyet dönemine ilişkin faaliyet sonuçlarını gösterir. Bütçeleme işleminde proforma gelir tablosunun hazırlanması hem bir amaç hem de bir sonuçtur. Çünkü gelir tablosunun hazırlanması ile ancak işletmenin kârlı veya zararlı olup olmayacağı anlaşılır ve diğer bütçelerin sonuçlarını aksettirir¹⁷².

Proforma gelir tablosu diğer bireysel bütçelerin ayrıntılarını özetler ve birleştirir. Tablonun hazırlanması, bütçe çalışmalarının yönetimce değerlendirilmesi fırsatını verir ve bireysel bütçelerin uygunluğunun ve gerçekliğinin nihai olarak test edilmesine olanak sağlar¹⁷³.

Satış bütçesi oluşturulduktan sonra buna bağlı olarak üretim bütçesi hazırlanır. Hazırlanan üretim bütçesi dikkate alınarak malzeme, işçilik ve

¹⁷¹ KOÇ YALKIN Yüksel, a.g.e., s.201.

¹⁷² Cevat Manav, a. g. e., s.471.

¹⁷³ Glenn, A.Welsch, a.g.e., s.487-488

genel imalat giderleri bütçeleri hazırlanır. Böylece dönemler itibariyle bir birimin üretim maliyeti tahmini olarak belirlenir. Bu bilgilere dayanarak, elde tutulacak ve satılacak miktarlar göz önünde bulundurularak stok değerlendirme yöntemlerinin ışığında proforma satılan malın maliyeti tablosu hazırlanır. Böylece gelir tablosunun ilk kalemi satış gelirleri bütçesinden sonra, ikinci kalemi satılan malın maliyeti de bütçelenmiş olur. Daha sonra gelir tablosunun diğer önemli kalemleri satış giderleri ve yönetim giderleri bütçeleri hazırlanır. Faaliyet dışı gelir ve giderler de nakit bütçesinin hazırlanması sırasında bütçelenmiştir. Bütün bu verilerin gelir tablosu formunda toplanmasıyla proforma gelir tablosu şekillenir ve gelecek dönemin beklenen kârı ortaya çıkar¹⁷⁴.

Bilanço ise, işletmenin belli bir faaliyet döneminin mali durumunu belirtir. Proforma bilançolar, tahakkuk esasına göre düzenlenirler ve düzenlenme tarihleri itibariyle işletmenin mali yapısının ne olacağını gösterirler. Bu karakterleri dolayısıyla statiktirler ve dönem içinde günlük nakit hareketlerini yansıtmazlar. Bu nedenle proforma bilançolar kısa vadeli finansman ihtiyacının tahmininden ziyade uzun vadeli finansman ihtiyacının tahmininde kullanılır¹⁷⁵.

Gelecek dönem için planlanan faaliyetler sonucu elde ve bankada kalan nakit, stoklar, doğan borçlar ve alacaklar, sermaye yatırımları bütçesinin yeniden belirlediği aktif yapısı ve nihayet proforma gelir tablosundan elde edilen ve dağıtılmayan kârlar tutarına eklenecek gelecek yıl kârı proforma bilançonun kalemleridir¹⁷⁶.

Proforma gelir tablosu ve bilançonun düzenlenmesinden bütçe yöneticisi sorumludur. Bütçe müdürü, daha önce düzenlenen bütçelerdeki verilerden yararlanarak gelir tablosu bütçesini hazırlar. Ayrıca, planlanan

¹⁷⁴ Feryal ORHON BASIK, a.g.e., s. 174.

¹⁷⁵ Cevat Manav, a.g.e., s.473.

¹⁷⁶ Feryal ORHON BASIK, a. g e., s. 174.

faaliyetlerin işletmenin varlıklarında, yabancı kaynaklarında ve öz kaynaklarında meydana getireceği etkileri saptayarak bilanço bütçesini düzenler. Bu bütçeleri yönetim kurulunun onayına sunar. Bütçe taslağı tepe yönetimini tatmin edecek hedefler göstermişse onaylanır ve uygulamaya konulur¹⁷⁷.



¹⁷⁷ Yüksel KOÇ YALKIN, a.g.e., s.202

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

3 İŞLETME BÜTÇELERİNİN KONTROLÜ, KÂR PLANLANMASI VE MALİYET ANALİZLERİ

3.1 MALİYET DENETİMİ VE BÜTÇE KONTROLÜ

3.1.1 Genel Açıklama

Maliyet denetimi gerçek anlamda maliyet akışlarını değil, bu akışa neden olan kişileri denetlemektedir. Hiç kimse hiçbir denetim aracı yoluyla denetlenmek istemez. Denetim alanında, üzerinde durulan yararlı maliyet rakamları, söz konusu maliyeti yöneten kişiye bağlanabilen maliyetlerdir. Bu yaklaşım tarzı ise Sorumluluk Muhasebesi olarak adlandırılır¹⁷⁸.

Bütçe kontrol, işletmenin amaçlarına ulaşabilmesi için gerekli yolların sınırlarını ve bu sınırların toleranslarını bütçe yardımı ile çizmek, işletmeyi bu sınırlar içerisinde yürütmek olarak tanımlanabilir¹⁷⁹.

İşletmelerin faaliyetlerine devam edebilmeleri için üretip sattıkları mamullerin satış fiyatıyla maliyetleri arasındaki farkın, kârlılığı sağlayabilecek şekilde olması gerekir. İşletme faaliyetlerinin bu açıdan izlenebilmesi için başlıca iki araçtan faydalanılabilir. Bunlar, analitik maliyet muhasebesi ve bütçe kontrolüdür.

Maliyet muhasebesinin sağladığı bilgiler itibariyle geçmiş yıllarla ilgili oldukları halde, bütçe uygulamasında geleceğe dönük dinamik bir işletme yönetimi söz konusudur. İşletmelerde hangi maliyet sistemi uygulanırsa uygulansın, giderler hem sorumluluk merkezlerine hem de sabit ve değişken olarak türlerine bölünmüş ise, bütçe sistemi istenilen görevi yerine getirir.

¹⁷⁸ MOORE Cari L., JAEDİCKE Robert K., **Yönetim Muhasebesi**, İÜ İşletme Fak.İşletme İktisadi Enstitüsü, Yayın No:91, İstanbul, 1988, 2.Baskı, s.11-12.

¹⁷⁹ A.Sait SEVGENER, Rüstem HACİRÜSTEMOĞLU, a.g.e., **s.350-351**.

3.1.2 Fiili Maliyetlerin Belirlenmesi

Fiili maliyetleme yöntemi, işletme içinde ve dışında meydana gelen değişimleri dikkate almadan, geçmişteki koşullar altında gerçekleşmiş maliyetlere ilişkin bilgiler sağlar. Üretim tekniklerinin, mamul ve mamul karışımlarının, fiili maliyet verilerinin modasının geçmesine neden olabilecek kadar hızlı değişim göstermediği üretim ortamlarında yönetim için gerekli olan maliyet bilgilerine temel oluşturabilir¹⁸⁰.

Fiili maliyetlerin hesaplanması, hazırlanan bütçelerin kontrolü açısından oldukça önemlidir. İşletme tarafında oluşturulan standartlarla yapılacak karşılaştırma, sapmaların hangi yönde olduğunu göstermesi açısından oldukça önemlidir. Aynı zamanda hazırlanan fiili maliyetler ile işletmenin gelecekte yapacağı bütçe uygulamalarının daha gerçekçi bir standart oluşturabilmesi sağlanabilir.

3.1.3 Standart Maliyetlerin Belirlenmesi

Maliyetlerin bütçe üzerinde dağıtımının yapılıp hesaplanmadan önce, standart maliyet kavramının dikkate alınması gerekmektedir. Genellikle bütçelenmiş maliyeti hesaplariken standart maliyetlerden yararlanır.

Bir mamulün standart maliyeti gerçekçi bir verimlilik düzeyinde katlanması gereken birim başına dolaysız madde, dolaysız işçilik ve genel üretim maliyetlerinin toplamıdır. Standart dolaysız madde ve işçilik maliyetleri mamul birimi ile tespit edilir. Bu ölçümlemede bilimsel yöntemler kullanılır. İş ölçümü ve zaman etütleri bunlardan bazılarıdır. Genel üretim giderlerini maliyete doğrudan mamul birimi başına hesaplamak mümkün olmadığı durumlarda bu maliyetlerin standart maliyet tanımına dahil edilmemesi daha doğru olur.

Bir mamulün standart maliyeti ideal standart olabileceği gibi normal

¹⁸⁰ Vasfi HAFTACI, Selman A. ERDEN, **Maliyet Çözümlemeleri**, Kocaeli, KOÜ Yayınları, 1999, s.25.

standart da olabilir. İdeal standartlar işletmenin maksimum verimle çalıştığı durumu temsil ederken, normal standartlar ulaşılması mümkün durumu göstermektedir. Bunun sonucu olarak, normal standartlarla oluşturulan maliyet, ideal standartlarla oluşturulan maliyetten her zaman yüksek çıkacaktır¹⁸¹.

3.2 SAPMA İNCELEMESİ

3.2.1 Genel Açıklama

Bütçeler planlama ve denetim araçlarıdır. Programlar ve sorumluluk merkezleri düzeyinde hedef ve amaçlar konularak, bunlara ne ölçüde ulaşıldığının görülmesini sağlar. Bütçeler, hesap dönemi sonunda fiili gerçekleştirmelerle standart değerler arasında oluşan farkların hesaplanmasına imkan tanır. Gerçekleşen değerler ile standart değerler arasında oluşan farklarda sapma olarak adlandırılır.¹⁸².

Yönetim bilgi almak zorundadır. Bu nedenle de sapma raporları, bütçeleme işleminin can alıcı noktalarından biridir. Ancak yetersiz yapılan açıklamalar yönetim için bir şey ifade etmeyeceği gibi etkin bir kontrolün sağlanmasını da engeller¹⁸³.

Sapma incelemesi, ana başlıklar halinde tespit edilmiş maliyet unsurları için ayrı ayrı yapılabilir. Maliyet unsurları üç ana başlıkta toplanmış, sapma incelemeleri de bu üç ana başlığa uygun olarak incelenmiştir. Bunlar¹⁸⁴; hammadde sapması, dolaysız işçilik sapması, genel imalat gideri sapmasıdır.

Bu sapmaların incelemesini yapabilmek için ölçümlenebilecek elemanların olması gereklidir. Bu ölçümlenecek elemanlar hammadde

¹⁸¹ C.Tuncer,GÜRSOY a.g.e., s.283.

¹⁸² C.Tuncer,GÜRSOY, a.g.e., s.661.

¹⁸³ Michael C THOMSETT, **Bütçeleme ve Tahmin**, Epsilon Yayıncılık, İstanbul 1977, s.17.

¹⁸⁴ Vasfi HAFTACI, a.g.e., s. 10.

sapması için fiyat ve miktar, dolaysız işçilik sapması için ise fiyat ve zaman olmak üzere ikiye ayrılmaktadır. Bu sapmaların oluşabilmesi için bütçe için hazırlanmış standartlarla fiili durum arasında fark oluşması gerekir. Ancak genel imalat gideri sapmasının birim mamul üzerinden hesaplanması mümkün olmadığından, sadece bilgi olarak verilecek ve yapılacak uygulama içerisinde yer almayacaktır.

3.2.2 Hammadde Sapmaları

Hammadde sapma incelemesini yapabilmek için, sapmayı oluşturacak iki standardın belirlenmesi gerekir. Bu sapmayı oluşturacak iki standart, fiyat ve miktardır.

Ancak bu sapma hesabını yapabilmek için iki tane yöntem vardır. Bunlar; ikili Sapma Yöntemi ve üçlü sapma Yöntemidir.

3.2.2.1 İkili Sapma Yöntemi

Fiili hammadde tüketimi ile standart hammadde tüketimi arasında fiyat ve miktar sapması olmak üzere iki tür sapmanın söz konusu olması ve sapmaların bu yolla hesaplanmasına ikili sapma yöntemi denir. Bu sapmaların değer olarak nasıl hesaplanacağı aşağıda gösterilmiştir¹⁸⁵.

Sapmaların Yorumlanması:

Fiyat Sapması $A = (FF - SF) \times FM$ $A > 0$ ise **olumsuz**, diğer durumlarda **olumlu**.

Miktar Sapması $B = (FM - SM) \times SF$ $B > 0$ ise **olumsuz**, diğer durumlarda **olumlu**.

3.2.2.2 Üçlü Sapma Yöntemi

Fiili hammadde maliyeti ile standart hammadde maliyeti arasındaki fiyat, miktar ve bileşik sapma olarak belirlenmesine üçlü sapma yöntemi

¹⁸⁵ Vasfi HAFTACI, **Maliyet Muhasebesi**, s.321.

denir. Bu sapmaların değer olarak nasıl hesaplanacağı aşağıda gösterilmiřtir¹⁸⁶.

Sapmaların Yorumlanması:

$$\text{Fiyat Sapması} = (\text{FF} - \text{SF}) \times \text{SM}$$

$$\text{Miktar Sapması} = (\text{FM} - \text{SM}) \times \text{SF}$$

$$\text{Bileşik Sapma} = (\text{FF} - \text{SF}) \times (\text{FM} - \text{SM})$$

Bileşik Sapmanın yorumu;

Fiyat sapması	miktar sapması	bileşik sapma
Olumsuz	olumsuz ise	olumsuz
Olumlu	olumlu ise	olumsuz
Olumlu	olumsuz ise	olumlu
Olumsuz	olumlu ise	olumlu

3.2.3 Dolaysız İşçilik Sapmaları

İşçilik maliyetleri için iki standardın belirlenmesi gerekir. Bu standartlar¹⁸⁷; işçilik ücret standardı ve İşçilik zaman standardıdır.

Dolaysız işçilik sapmasının hesaplanması da hammadde sapmaları gibi iki yöntemle yapılabilmektedir. Bunlar¹⁸⁸; ikili sapma yöntemi ve üçlü sapma yöntemidir.

¹⁸⁶ Vasfi HAFTACI, a.g.e., s.322.

¹⁸⁷ M.Selçuk USLU, **Planlama ve Kontrol Açısından Maliyet Muhasebesi**, Gazi Üniversitesi yayınları, 1991, s.395.

¹⁸⁸ Vasfi HAFTACI, a.g.e., s.325.

3.2.3.1 İkili Sapma Yöntemi

Fiili dolaysız işçilik maliyeti ile bütçelenen dolaysız işçilik maliyeti arasında ücret ve zaman sapması olmak üzere iki tür sapmanın söz konusu olması ve sapmaların bu tür yolla hesaplanmasına ikili sapma yöntemi denir.

Sapmaların Yorumlanması:

Ücret Sapması $A = (FÜ - SÜ) \times FZ$ $A > 0$ ise **olumsuz**, diğer durumlarda **olumlu**.

Zaman Sapması $B = (FZ - SZ) \times SÜ$ $B > 0$ ise **olumsuz**, diğer durumlarda **olumlu**.

Toplam Sapma $T_s = A + B$ $T_s > 0$ ise **olumsuz**, diğer durumlarda **olumlu**.

3.2.3.2 Üçlü Sapma Yöntemi

Fiili işçilik maliyeti ile bütçelenen işçilik maliyeti arasındaki farkların ücret sapması, zaman sapması ve bileşik sapma olarak belirlenmesine üçlü sapma yöntemi denir. Böylece sapma üçe çıkarılmış, ücret ve zaman sapmalarına ek olarak bileşik sapma söz konusu edilmiştir.

Sapmaların Yorumlanması:

Ücret Sapması $A = (FÜ - SÜ) \times SZ$ $A > 0$ ise **olumsuz**, diğer durumlarda **olumlu**.

Zaman Sapması $B = (FZ - SZ) \times SÜ$ $B > 0$ ise **olumsuz**, diğer durumlarda **olumlu**.

Bileşik Sapma $C = (FÜ - SÜ) \times (FZ - SZ)$

Bileşik Sapmanın yorumu;

A ve B nin her ikisi de olumsuz veya olumlu ise, C **olumsuzdur**,

A veya B nin birisi olumlu diğeri olumsuz ise, C **olumludur**.

3.2.4 GÜG Sapmaları

Bilindiği gibi genel üretim giderleri belirli bir faaliyet hacmi temel alınarak bütçelenirler. Bu nedenle bütçelenmiş genel üretim giderleri ile fiili genel üretim giderlerinin temel alındığı faaliyet hacimlerine veya kapasiteye ulaşamadığından fark oluşur. Bu oluşan sapmalar¹⁸⁹; toplam genel üretim gideri sapma incelemesi, değişken genel üretim gideri sapma incelemesi ve sabit genel üretim gideri sapma incelemesi olarak başlıklar altında ele alınıp incelenebilirler.

Yukarıda belirtilen genel üretim gideri sapmaları içinden toplam genel üretim gideri sapması konusu üzerinde durulacaktır. Toplam genel üretim gideri sapma analizi üç ana başlık altında incelenebilir¹⁹⁰.

3.2.4.1 İkili sapma yöntemi:

Kısa dönemde sabit genel üretim giderleri ile ilgili bütçe sapması ve kapasite sapması söz konusu olur. Genel üretim gideri farklarının bütçe ve kapasite sapması olarak belirlenmesine ikili sapma yöntemi adı verilir¹⁹¹.

Bütçe Sapması = Fiili GÜG - Standart İş Hacmi için Bütçelenmiş GÜG

Kapasite Sapması = Bütçelenmiş sabit GÜG - Standart olarak yüklenmesi gereken GÜG

İkili Toplam GÜG Sapması

BK = Bütçelenmiş Kapasite

KK1 = Kullanılan Kapasite (Bütçelenen kapasitenin altı)

KK2 = Kullanılan Kapasite (Bütçelenen kapasitenin üstü)

¹⁸⁹ Vasfi HAFTACI, a.g.e., s.328-337.

¹⁹⁰ Vasfi HAFTACI, Selman A. ERDEN, a.g.e., s.68-73.

¹⁹¹ Vasfi HAFTACI, **İşletme Bütçeleri**, s. 13.

$B^1 C^1$ = Olumlu kapasite sapması

BC = Olumsuz kapasite sapması

3.2.4.2 Üçlü Sapma Yöntemi:

Üçlü sapma yönteminde bütçe sapması harcama ve verim sapması diye ikiye ayrılır. Kapasite sapması ile birlikte üç sapma alanı söz konusu olur¹⁹².

Harcama Sapması = Fiili GÜG - Fiili iş hacmi için bütçelenmiş GÜG

Verim Sapması = Fiili iş hacmi için bütçelenmiş GÜG - Standart iş hacmi için bütçelenmiş GÜG

Kapasite Sapması= Bütçelenmiş sabit GÜG - Standart olarak yüklenmesi gereken GÜG

3.2.4.3 Dörtlü Sapma Yöntemi:

Bu yöntemde bütçe sapmasının yanı sıra kapasite sapması da boş kapasite sapması ve etkenlik sapması olarak ikiye ayrılır.

Boş Kapasite Sapması = Bütçelenmiş Sabit GÜG - Fiili olarak mamullere yüklenen sabit GÜG

Etkenlik Sapması = Fiili olarak mamullere yüklenen sabit GÜG - Standart olarak mamullere yüklenmesi gereken sabit GÜG

3.2.5 Hasılat Sapmaları

Arzulanan satışlara ulaşıp ulaşılmadığını ya da hangi ölçüde ulaşıldığının incelenme işlemine hasılat denetimi adı verilir¹⁹³.

Hasılat sapması analizi de ikili ve üçlü sapma yöntemleriyle yapılır.

¹⁹² Vasfi HAFTACI, Selman A. ERDEN, a.g.e., s.71-72.

¹⁹³ Vasfi HAFTACI, a.g.e., s. 122.

3.2.5.1 İkili Sapma Yöntemi

Sapmaların Yorumlanması:

Fiyat Sapması $A = (FF - SF) \times FM$
durumlarda **olumsuz**.

$A > 0$ ise **olumlu**, diğer

Miktar Sapması $B = (FM - SM) \times SF$
durumlarda **olumsuz**.

$B > 0$ ise **olumlu**, diğer

Toplam Sapma $T_s = A + B$
durumlarda **olumsuz**.

$T_s > 0$ ise **olumlu** diğer

3.2.5.2 Üçlü Sapma Yöntemi

Sapmaların Yorumlanması:

Fiyat Sapması $A = (FF - SF) \times FM$
durumlarda **olumlu**.

$A > 0$ ise **olumsuz**, diğer

Miktar Sapması $B = (FM - SM) \times SF$
durumlarda **olumlu**.

$B > 0$ ise **olumsuz**, diğer

Bileşik Sapma $C = (FF - SF) \times (FM - SM)$

A ve B nin her ikisi de olumsuz veya olumlu ise, C **olumsuzdur**,

A veya B nin birisi olumlu diğeri olumsuz ise, C **olumludur**.

3.2.6 Sapma Nedenlerinin Araştırılması ve Düzeltilmesi

Sapmanın meydana gelmesi, bazı işlerin yolunda gitmediğini göstermektedir. İyi gitmeyen işler için düzeltici önlemlerin alınması ve bu hataların tekrarlanmaması sağlanmalıdır. Ancak bazı durumlarda bu mümkün olmamaktadır. Örneğin beş milyarlık sapmayı düzeltebilmek için on milyar harcamak gerekiyorsa düzeltici önlem almanın fazla bir

anlamı olmadığı söylenebilir¹⁹⁴.

Bir sorumluluk biriminin yöneticisinin kararlarından etkilenen maliyetler kontrol edilebilir, aynı yöneticinin iradesinin dışında kalan maliyetler kontrol edilemez maliyet olarak adlandırılırlar¹⁹⁵.

Örneğin, bir sanayi işletmesinde tüketilen hammadde birim üretim başına standart olsun. Sapma analizi yapıldığında ortaya çıkan sonuçta, hammadde birim fiyatının oluşması için dış etkenler olduğu görülmektedir. Bu durum sorumluluk birimi açısından kontrol edilemezdir. Buna karşın üretim ile ilgili her şeyin tayin edildiği gibi gerçekleşmesi durumunda hammadde tüketim miktarı kontrol edilebilir bir maliyet olarak değerlendirilmektedir. Gider merkezlerinde önemli olan kontrol edilebilir giderlerdir veya sapmalar kontrol edilebilir yönü ile değerlendirilir. Giderin kontrol edilemeyen bölümü için bir sapmadan söz edilemez.

3.2.6.1 Hammadde Sapma Nedenleri

Hammadde sapmasının nedenleri genel olarak aşağıda belirtilmiştir¹⁹⁶:

Fiyat sapmasının nedenleri,

- Satıcı seçimindeki hatalar,
- Standardın belirlendiği zamandakinden farklı kalitede malzeme alınması,
- Ekonomik miktardan daha düşük miktardaki alışlar,
- Beklenmeyen ve acil alışlar,
- Piyasa koşullarının değişmesi.

¹⁹⁴ C.Tuncer GÜRSOY, a.g.e., s.694.

¹⁹⁵ C.Tuncer GÜRSOY, a.g.e., s.35.

¹⁹⁶ M.Selçuk USLU, a.g.e., s.394-395.

Miktar sapmasının nedenleri,

- Fiili alınan hammaddenin standart olarak belirlenen sınırların dışına çıkması,
- Üretim hattının arızalardan dolayı verimli kullanılamaması,
- Elektrik kesilmeleri nedeniyle hammaddenin kullanım dışı kalması,
- Safha maliyeti yönteminin kullanıldığı durumlarda, bir kısım hammaddenin yarı mamul stoklarında kalması,
- Öngörülen hurda miktarının tutturulamaması.

3.2.6.2 Dolaysız İşçilik Sapmalarının Nedenleri

Dolaysız işçilik ücret ve süre sapmalarının nedenleri aşağıdaki gibi sıralanabilir¹⁹⁷:

Ücret sapmaları; saat ücretinin değişmesi, standart olarak bütçe için belirlenen değişik kıdem ve vasıfta işçilerin çalıştırılması, vardiya farklılıkları, fazla mesai primlerinin bütçelenenden farklı gerçekleşmesi vb.

Süre sapmaları; değişik vasıfta işçi kullanılması, üretim metot ve süreçlerinde oluşan farklılıklar, beklenmeyen boş zamanların ortaya çıkması, üretim sürecini etkileyen bir makine veya aracın arızalanması, malzemenin beklenen kalitede olmaması, iş tamamlamalarındaki yetersizlikler, malzeme gecikmeleri vb.

3.2.6.3 GÜG Sapma Nedenleri

Genel üretim gideri bütçe sapması tek bir nedene bağlı değildir. Genel üretim giderini oluşturan kalemler tek tek ele alınmalı ve bunların sapma nedenleri araştırılmalıdır¹⁹⁸.

¹⁹⁷ M.Selçuk USLU, a.g.e., s.395-397.

¹⁹⁸ Vasfi HAFTACI, a.g.e., s. 128.

Örneğin verimlilik sapması, iş ölçüsü olarak ne alındığına bağlı olarak değişir. İş ölçüsü olarak dolaysız işçilik saati alınır, zaman sapması ile verimlilik sapmasının nedenleri aynıdır. Zaman sapmasını oluşturan nedenler ortadan kaldırıldığında verimlilik sapması da ortadan kalkmış olur. Kapasite sapması ise muhasebe kayıtlarını denkleştirmek için hesaplanır.

3.2.6.4 Hasılat Sapma Nedenleri

Hasılat sapmaları birden fazla mamul üreten işletmelerde aşağıdaki nedenlerle ortaya çıkmaktadır¹⁹⁹:

Fiili satış fiyatı bütçelenmiş satış fiyatından farklıdır, bu nedenle oluşan sapmaya satış fiyat sapması denir.

Fiili satış miktarı, bütçelenmiş satış miktarından farklıdır, bu şekilde oluşan sapma ise hacim sapması olarak adlandırılır.

Endüstri talebinin artması veya azalması nedeniyle oluşan hacim sapmasına satış miktar sapması adı verilir.

Şirketin toplam pazar payındaki değişimler nedeniyle oluşan hacim sapmasına pazar payı sapması denir.

Fiili satış karışım oranlarının bütçeden farklı olması nedeniyle oluşan hacim sapması ise karışım sapması olarak adlandırılır.

Yukarıda belirtilen hacim sapmaları, sapma analizi içinde miktar sapması olarak incelenmiştir.

3.2.7 Düzeltici Kararların Alınması

Sapmaların var olması bazı işlerin doğru gitmeyip yanıtlanması gereken sorunların olduğunun göstergesidir. Oluşan her sapmayı düzeltmek için incelemeler yapılması gerekmektedir. Bunun sonucunda ise

¹⁹⁹ C.Tuncer GÜRSOY, a.g.e., s.662-663.

bazı sapmalar için düzeltici faaliyetler uygulamak gerekebilir. Ancak bu düzeltici faaliyetler her işletmede değişik uygulamalarla yapılabilir. Örneğin bir işletme belli bir tutarın üstündeki sapmalar üzerine çalışmalar yaparken, başka bir işletme belli yüzde düzeyinin üstündeki sapmalar üzerine çalışabilir.

Alınacak düzeltici karar maliyeti, oluşan sapmanın üzerinde olması durumunda, bu düzeltici faaliyet uygulanamaz durumunu ortaya çıkacaktır²⁰⁰.

3.3 KÂR PLANLAMASI

3.3.1 Genel Açıklama

Bir işletme, stratejik amacı kârlılığı sağlamak ve en yüksek kâra ulaşmak olduğunda, organizasyonel bir çabayı ortaya koymak zorundadır. İşletme yönetiminin bu temel amacı gerçekleştirebilmesi için kullanılan çeşitli yönetim araç ve tekniklerinden birisi de "kâr planlanması"dır.

Bir işletmenin, kâr planlamasını yaparken başarılı olabilmesi için kârı etkileyen çeşitli unsurları dikkate alması ve ilişkileri en doğru şekilde ortaya koyması gerekmektedir. İşletme kârını etkileyen en önemli unsurlar²⁰¹; mamul veya malların satış fiyatı, satış hacmi, mamul üretim kapasitesi, mamul satış karşımı, mamul veya malların birim değişken maliyeti, sabit maliyetler toplamı şeklinde sıralanabilir.

İşte bu unsurlar arasındaki ilişkiler ve meydana gelebilecek değişmelerin kâr rakamı üzerindeki etkilerinin irdelenmesi, "Kâr Planlaması" konusunu oluşturmaktadır.

3.3.2 Kârın Oluşumu ve Kâr Fonksiyonu

Kâr işletme yönetiminin değerlendirme alanlarına göre farklı

²⁰⁰ GÜRSOY C.Tuncer, a.g.e., s.694.

²⁰¹ A.Sait SEVGNER ve Rüstem HACİRÜSTEMOĞLU, a.g.e., s.103-106.

düzeylelerde oluşmaktadır. Bunlar şu başlıklar altında özetlenebilir;

- Brüt mal satış kârı,
- Faaliyet kârı,
- Dönem kârı,
- Net kâr vb.

Kâr hangi açıdan değerlendirilirse değerlendirilsin, toplam gelir ile bu gelirin elde edilebilmesi için yapılan gerekli tüm harcamalar arasındaki olumlu farktır. Bu durum olumsuz olduğunda zarar olarak adlandırılır. Buna göre:

$$\text{Kâr(K)} = \text{TG} - \text{TM}$$

Ancak bu formülde, kârın oluşumunda etkili olan unsurlar yeterince açık değildir. Sadece toplam gelir ile toplam maliyet olarak iki unsur eklenmiştir. Bu doğrultuda diğer unsurların da belirlendiği bir kâr fonksiyonunun türetilmesi gerekmektedir.

3.3.3 Kâra Başlama Noktasının Hesaplanması

Kâra başlama noktası analizi, kâr planlamasının temel araçlarından birisidir ve başa baş noktası olarak da adlandırılır. Değişen üretim hacimlerindeki kârlılık durumunu göstermektedir. Değişen üretim hacmindeki kârlılık, her noktada farklıdır. Bu farklılık, sabit giderlerin üretim hacminde meydana gelen değişimin birim maliyet üzerine yansımalarından kaynaklanmaktadır.

Kâr; $\text{Kâr(K)} = \text{TG} - \text{TM}$ olarak formüle edilmişti. Kâra başlama noktası ise. $\text{TG} = \text{TM}$ dir.

Kârı etkileyen Toplam Gelir ve Toplam Maliyet fonksiyonları öğelerine ayrıldığında,

$$\text{TG} = fx$$

f= Birim satış fiyatı

x = Satış miktarı

$$TM = a + bx$$

a = Toplam sabit maliyet

b = Birim değişken maliyet

x = Satış miktarı

Bu fonksiyonlar eşitlendiğinde;

$$fx = a + bx$$

$$fx - bx = a$$

$$x(f-b) = a$$

$$BBN_{miktar} = \frac{a}{f-b}$$

Amaçlanan kâr noktasındaki satış miktarını veren formülü elde etmek için ise

$$AKN_{miktar} = \frac{K+a}{f-b}$$

K = Amaçlanan kâr

Bu formül ile hangi satış miktarı gerçekleştiğinde Kâra başlama noktasına ulaşıldığı hesaplanır.

$$KM = f-b$$

İfadesi sabit giderlerin karşılanmasına ve kâra bulunduğu katkıdan dolayı katkı marjı olarak adlandırılmıştır.

$$KMO = \frac{f-b}{f}$$

ise katkı marjı oranı olarak değerlendirilerek Kâra başlama noktası

hesaplanırken kullanılabilir.

$$BBN_{mikt} = \frac{a}{KM}$$

$$BBN_{mikt} = \frac{a}{KMO}$$

Kâra başlama analizi kullanılabilmesi için aşağıdaki varsayımların dikkate alınması gerekir.²⁰².

- Satış fiyatının değişmeyeceği varsayımıyla yapılması nedeniyle, ancak tam rekabet koşullarının olması durumunda fiyat değişmeyecektir.
- Maliyetler değişken ve sabit olarak ikiye ayrılmakta, ancak yarı değişken olarak nitelenen giderler ve belli bir üretim noktasından sonra sıçrama eğilimi gösteren giderler de bulunmaktadır.
- Üretim düzeyi ne olursa olsun birim başına değişken giderlerin sabit olacağı varsayılmaktadır. Ancak bazı durumlarda üretim artışı ile değişken giderlerin düşmesi ve kapasiteye yaklaştıkça ise yükselmesi söz konusudur.
- Birden fazla mal üreten firmalarda, üretim bileşeninin değişmeyeceği varsayımı gerçekçi değildir.
- Kâra başlama analizlerinde kullanılan veriler, çoğu kez geçmiş dönemlere ait verilerdir. Buna dayanarak geleceğe ait varsayımlarda bulunmak tam olarak gerçeği yansıtmamaktadır.
- Kâra başlama analizinde, geleceğin belirsizliği genellikle ihmal edilen bir konu olmaktadır.
- Kâra başlama analizi genellikle kısa dönemli analizlerde yararlanılabilecek bir tekniktir. Uzun dönemli kullanmak olumlu

²⁰² Öztin AKGÜÇ, a.g.e., s.142.

sonuçlar vermeyebilir.

3.3.4 Güven Marjı ve Güven Marjı Oranı

İşletmenin fiili satışları ile tutar olarak başa baş noktası arasındaki fark güven marjı, güven marjının yüzde olarak ifadesine ise güven marjı oranı adı verilir²⁰³. Güven marjı işletmenin satışlarında kabul edilebilecek azalmayı ifade eder. Örneğin %25 güven marjı satışların %25 ten fazla azalması işletmenin zarar edeceğini ifade eder.

Güven marjı = Fiili Satışlar – Başa baş noktası (tutar)

Güven marjı oranı = Güven marjı / fiili satışlar

3.3.5 Faaliyet Kaldıracı

Bir firmanın giderlerinin bir bölümünün, iş hacmi ne olursa olsun sabit gider niteliğinde olması, faaliyet kaldıracına olanak vermektedir. Giderlerin tümünün değişken olması durumunda ise faaliyet kaldıracından söz edilemez. Bir firmanın tüm giderleri uzun dönemde değişkendir. Bu nedenle faaliyet kaldıracı ancak kısa dönemli analizler için geerlidir²⁰⁴.

Faaliyet kaldıracı, sabit giderlerin çalışmalarda nereye kadar kabul edilebilirliğinin bir ltdr. Başka bir deyişle faaliyet kaldıracı, sabit ve değişken giderlerin kısa dönemde işletme krlarına olan etkisini ortaya koyan bir yaklařımdır²⁰⁵.

Faaliyet kaldıracı, satış veya üretimdeki belli bir yüzde değişim konu alındığında, krda oluşan değişim oranının miktarda oluşan değişim oranından daha yüksek olmasıdır. Bu durum formül olarak gsterilirse²⁰⁶;

²⁰³ Vasfi Haftacı, **Maliyet Muhasebesi**, s.70-71.

²⁰⁴ Öztin AKGÜÇ, a.g.e., s.142.

²⁰⁵ Muharrem ÖZDEMİR, **Finansal Yönetim**, Türkmen Kitapevi, İstanbul 1999, s.120.

²⁰⁶ Vasfi HAFTACI, Selman A. ERDEN, a.g.e., s.133-134.

$$FKD = \frac{SMIxKM}{SMIxKM - TSM} \text{ olur.}$$

3.3.6 Eğrisel Başabaş Noktası

Kâr planlamasının varsayımları her zaman geçerli olmayabilir. Bazı durumlarda, satış hasılatı bazı durumlarda ise maliyet fonksiyonu doğrusal olmayabilir. Bu gibi durumlarda başa-baş incelemesi eğrisel olarak yapılacaktır. Doğrusallık söz konusu olmadığı zaman satış hasılatı ve maliyet fonksiyonları iki ayrı noktada kesişebilir. Bu iki nokta arasındaki alan kâr bölgesi olurken bu noktalar dışında kalan alanda ise zarar bölgesi oluşmaktadır²⁰⁷.

3.3.7 Satış Karışımı İçin Başabaş Noktası

Bazı durumlarda işletmeler birden fazla mamul üretirler. Kâr planlaması hesabı ancak belirli bir karışım için yapılır. Katkı payının üretilen mamullerin satışlarından elde edilecek olan kârı hesaplamak ve satış karışımının değişmesi durumunda kârlılıkta oluşan değişimin nasıl bir yol izleyeceğini ortaya koyması gereklidir²⁰⁸.

$$BBN_{miktar} = \frac{a}{f - b}$$

formülünden yola çıkıldığında, her satış türünün satılan miktar içinde belirli bir orana sahip olduğu hesaplandığında, her ürün içindeki oran da S_1 , S_2 , S_3 gibi gösterilirse formülün yeni hali;

$$BBN_{miktar} = \frac{a}{\sum_{i=1}^n (f_n - b_n) S_n} \text{ olur.}$$

²⁰⁷ Vasfi HAFTACI, Selman A. ERDEN, a.g.e., s.119.

²⁰⁸ A. Sait SEVGENER ve Rüstem HACİRÜSTEMOĞLU, a.g.e., s.118.

3.3.8 Maliyet Analizleri ve İşletme Kararları

Maliyet hesapları yardımıyla maliyetleri düşürme veya kârın artışı sağlanabilir. Satış miktarları tahminleri ile üretime başlama, optimal malzeme miktarları, kapasite noksanlıkları, alternatif kararların oluşması gibi konular üzerinde çalışmalar yapılabilir. Sonuçta mamulün satış tutarı ile satış maliyeti arasındaki fark gereken kararların alınmasına yardımcı olurlar²⁰⁹.

Kararların verilmiş aşamasında birçok maliyet kavramları bu çalışmalara ışık tutacaktır. Öncelikle yapılacak çalışmalar geleceğe ait olması nedeniyle geçerli maliyet önemli kavramlardan biri olmaktadır. Geçerli maliyet; belirli bir karar durumunda, o kararın alınmasını sağlayan maliyettir. Geçerli maliyetler geleceğe aittir ve geçmişte katlanılan önemini yitirmektedir. Bu nedenle karar seçenekleri geçerli maliyetlere göre değerlendirilirler.

Batık maliyet; bir karar işlemi sırasında o karardan etkilenmeyen maliyetlerdir. Diğer bir anlamda geçerli maliyet kavramının tersidir. Ancak batık maliyetlerin biliniyor olması, karar işlemleri için rahatlık sağlamaktadır²¹⁰.

Bu konuda incelenen diğer maliyet çeşitleri, genellikle geçerli maliyetlerin kullanıldığı ve uygulandığı yöntemleri içermektedir.

3.3.8.1 Fırsat Maliyeti ile Üret veya Satın Al Kararı

Bir işletmenin birden fazla mamul ürettiği durumlarda elde edeceği toplam kâr bakımından birbirinden farklı durumlar ortaya çıkabilir. Bu gibi durumlarda bütçeyi hesaplarken elde edilen sabit ve değişken maliyetlerden faydalanılır. Sabit ve değişken maliyet ayrımının

²⁰⁹ DEMMER K.H., HUMMER W., **Yeni İşletme Yönetim Teknikleri**, Aydın Matbaası, Ankara, 1978, s.96.

²¹⁰ A. Sait SEVGNER, ve Rüstem HACİRÜSTEMOĞLU, a.g.e., s. 155.

yapılamadığı maliyet sistemlerinde bu tür işletme kararları verilemez.

Ancak üret veya satın al seçiminin yapılabilmesi için fırsat maliyeti kavramı üzerinde durmak gerekir. Karar verme çeşitli alternatif hareket tarzlarından birini seçmek demektir. Bir alternatif hareket tarzı seçilince, diğer hareket tarzlarından vazgeçilmiş olur. Seçilmeyen en iyi ikinci alternatiften beklenen gelir feda edilmiş olur. Bu feda edilen alternatif, fırsat maliyeti olarak adlandırılır²¹¹.

3.3.8.2 Farkeden Maliyet ile Atıl Kapasitenin Kullanım Kararı

Bir faaliyet düzeyinden başka bir faaliyet düzeyine geçildiğinde maliyetlerde ortaya çıkan değişime fark eden maliyet denir. Fark eden maliyet kavramı iktisatçıların marjinal maliyet kavramına benzemektedir. Aralarındaki temel fark, marjinal maliyeti bir birimlik üretim artışının maliyeti olarak kabul edilmesidir. Oysa işletmeciler fark eden maliyet ile ilgilenirler²¹².

3.3.8.3 Makine ve Donanım Yenileme Kararları

İşletmenin mevcut makinelerini değiştirip değiştirmeme konusunda karar verirken göz önünde tuttuğu eski ve yeni makinelerin aynı tutarda kâr sağladıkları satış miktarıdır²¹³. Makine ve donanım yenileme kararında aşağıdaki şekilde hesaplanan kritik nokta formülünden yararlanılmaktadır.

Kritik nokta = Toplam sabit maliyetdeki değişim / katkı payındaki değişim

Kritik noktanın beklenen satış miktarının altında çıkması yeni makinenin işletmeye sağladığı avantajı gösterir. Kritik nokta beklenen satış miktarının üstünde çıkarsa makine yenilenmesinden kaçınılmalıdır.

²¹¹ C. Tuncer GÜRSOY, a.g.e., s.35-37.

²¹² Vasfi HAFTACI, Selman A. ERDEN, a.g.e., s.40.

²¹³ Vasfi Haftacı, a.g.e., s.71.

DÖRDÜNCÜ BÖLÜM

4 UYGULAMA

4.1 GENEL AÇIKLAMA

Uygulamada ayrıntılardan kaçınılmış ve bir yıllık bütçe örnek alınmıştır. Bütçe dönemi olarak 01.01.1999–31.12.1999 alınmıştır. Uygulamanın süreç ve yöntemi hakkında bilgiler dünyada önemli bir yer tutan nakil üretici firmanın “Bütçeleme ve Kontrol” Bölümünden” sağlanmıştır.

Model olarak seçilen S sanayi işletmesinin 1997, 1998 yılları ve 30.04.1999 dönemi gerçekleşen bilanço ve gelir tabloları aşağıdaki gibidir.



4.2 GEÇMİŞ DÖNEMLERE AİT BİLANÇOLAR

"S" SANAYİ İŞLETMESİ BİLANÇOSU

31.12.1997, 1998, 31.04.1999 TARİHLERİ İTİBARIYLA ÖZET BİLANÇO
(Milyon TL)

AKTİF	31.12.1997	31.12.1998	30.4.1999
I. DÖNEN VARLIKLAR	290.905	1.679.897	2.042.086
A Hazır Değerler	35.095	126.628	64.970
B Menkul Değerler	119.222	86.540	104.604
C Kısa Vadeli Ticari Alacaklar	50.379	268.910	907.704
D Diğer Kısa Vadeli Alacaklar	21	21	9.146
E Stoklar	69.384	977.184	877.430
F Diğer Dönen Varlıklar	16.804	220.614	78.232
II. DURAN VARLIKLAR	1.032.657	3.198.721	3.461.486
A Uzun Vadeli Ticari Alacaklar	6.639	3.928	2.998
B Finansal Duran Varlıklar	251	310.008	406.135
C Maddi Duran Varlıklar	1.183.038	3.107.100	3.360.707
D Birikmiş amortismanlar (-)	158.965	226.253	315.675
E Diğer Duran Varlıklar	1.694	3.936	7.321
AKTİF TOPLAMI	1.323.562	4.878.618	5.503.572
PASİF			
I. KISA VADELİ BORÇLAR	122.026	1.350.210	461.521
A Finansal Borçlar	4.207	86.745	1.090
B Ticari Borçlar	29.584	42.663	123.179
C Diğer Kısa Vadeli Borçlar	15.480	42.536	53.281
D Alınan Sipariş Avansları	987	1.449	0
E Borç ve Gider Karşılıkları	71.768	1.176.817	283.971
II UZUN VADELİ BORÇLAR	338.584	1.181.515	314.035
A Finansal Borçlar	0	11.036	13.534
B Ticari Borçlar	0	0	446
C Diğer Uzun Vadeli Borçlar	0	6.118	10.052
D Borç ve Gider Karşılıkları	338.584	1.164.363	290.000
III ÖZ SERMAYE	862.852	2.346.893	4.728.016
A Sermaye	48.000	48.000	3.000.000
B Emisyon Primleri	53	53	0
C Yeniden Değerleme Değer Artışı	62.171	129.390	296.284
D Yedekler	67.557	128.184	45.890
E Net Dönem Karı	685.171	2.041.266	1.385.842
PASİF TOPLAMI	1.323.562	4.878.618	5.503.572

4.3 GEÇMİŞ DÖNEME AİT GELİR TABLOLARI

"S" SANAYİ İŞLETMESİ GELİR TABLOSU

31.12.1997, 1998, 30.04.1999 TARİHLERİ İTİBARIYLA ÖZET GELİR TABLOLARI (Milyon TL)

	31.12.1997	31.12.1998	30.4.1999
A Brüt Satışlar	3.662.158	10.188.861	5.754.151
B Satışlardan İndirimler (-)	47.230	82.522	135.294
C Net Satışlar	3.614.928	10.106.339	5.618.857
D Satışların Maliyeti	2.592.808	6.826.537	3.740.198
BRÜT SATIŞ KÂR VEYA ZARARI	1.022.120	3.279.802	1.878.659
E Faaliyet Giderleri (-)	40.374	56.561	161.435
FAALİYET KÂR VEYA ZARARI	981.746	3.223.241	1.717.224
F Diğer Faaliyetlerden Gelirler ve Kârlar	61.656	104.196	62.141
G Diğer Faaliyetlerden Gider ve Zararlar (-)	23	154	5.398
H Finansman Giderleri (-)	2.596	42.792	59.532
FAALİYET KÂRI	1.040.783	3.284.491	1.714.435
I Olağanüstü Gelirler ve Kârlar	1.176	4.901	14.325
J Olağanüstü Giderler ve Zararlar (-)	34.355	99.914	69.069
DÖNEM KÂRI	1.007.604	3.189.478	1.659.691
K Ödenecek Vergi ve Yasal Yükümlülükler	322.433	1.148.212	273.849
NET DÖNEM KÂRI VEYA ZARARI	685.171	2.041.266	1.385.842

4.4 GEÇMİŞ DÖNEMLERE AİT GERÇEKLEŞEN SATIŞ MİKTARLARI

İşletmede bütçe döneminden önceki son bir yılda gerçekleşen satışlar aşağıdaki gibidir.

Ürün Paketi	1.5.1998-30.4.1999 GERÇEKLEŞEN SATIŞLAR (Adet)												
	May	Haz	Tem	Ağs	Eyl	Ekm	Kas	Ara	Ock	Şub	Mart	Nis	Top
Otobüs	6	7	5	6	8	9	8	6	6	8	10	11	90
Kamyon	13	11	10	11	12	11	13	12	16	15	16	17	157
Transporter	70	72	76	77	78	81	83	85	97	109	118	123	1069

4.5 GELECEK AYLARA AİT PLANLANAN GİDER VE MALİYETLER

Kontrol departmanına aylık bazda ulaşan bilgiler aşağıdaki şekilde konsolide edilmekte ve yıllık nakit çıkışı gerektiren giderler tespit edilmekte ve aylık olarak hazırlanan bütçeler enflasyondaki artışlar dikkate alınarak revize edilmektedir. Aşağıdaki tablo 1.5.1999 – 30.4.2000 dönemini kapsayan kümülatif giderleri içermektedir.

GİDER TÜRLERİ VE TUTARLARI

(Milyon TL)

Gier türlein göre sınıflandırılmış tutarlar Milyon TL olarak aşağıdaki tabloda verilmiştir.

Tablo 1. Kümülatif Giderler Tablso

Gider türleri ve grupları	Harcama (TL)	Üretime bağlılık %	Üretime bağlılığına göre tutarı
Tüketim Malzemeleri			
Tüketim Maddeleri	6.250	%10	625
Temizlik Malzemeleri	2.450	%15	368
Giderler	5.250	%10	525
Toplam	13.950		1.518
Giyim ve kıyafet giderleri			
Giyim Giderleri	11.525	%85	9.796
Toplam	11.525		9.796
Enerji Giderleri			
Isıtma giderleri	7.567	%75	5.675
Elektrik giderleri	656.900	%95	624.055
Doğalgaz giderleri	561.000	%85	476.850
Su giderleri	4.500	%70	3.150
Toplam	1.229.967		1.109.730
İlk madde ve malzeme gid.			
Otobüs ve ilk madde giderleri	5.580.000	%100	5.580.000
Kamyon ve ilk mad. giderleri	3.060.000	%100	3.060.000
Transporter ilk mad. giderleri	3.427.000	%100	3.427.000
Garanti parça giderleri	125.700	%0	0
Toplam	12.192.700		12.067.000

Bakım onarım madde gid.			
Bina giderleri	26.000	%90	23.400
Alet edevat giderleri	11.500	%100	11.500
Makine ve tesis giderleri	89.500	%100	89.500
Transporter tesis giderleri	24.750	%100	24.750
Fabrika bina giderleri	52.000	%100	52.000
Büro bina giderleri	12.500	%50	6.250
Genel Revizyon giderleri	0	%50	0
Diğer idame giderleri	0	%50	0
Toplam	216.250		207.400

Yapılanma geliştirme mad. gid			
Satın alma Pazar araştırma	1.250	%95	1.188
Üretim geliştirme maliy.	567.000	%100	567.000
Patent/lisans/deneme gid.	56.780	%100	56.780
Otobüs ürün tadil maliyet.	0	%100	0
Kamyon ürün tadil mal.	0	%100	0
Trasporter ürün tadil mal.	0	%100	0
Numune ve deneme gid.	950.000	%100	950.000
Toplam	1.575.030		1.574.968

Diğer genel madd ve malz gid.			
Depodaki malz trans. Gid.	3.500	%100	3.500
Depo.malz.trans için D.S.gid.	2.500	%100	2.500
Toplam	6.000		6.000

Genel mad. ve malzeme gid.top. 15.245.222 14.976.412

Bina ve arsa vergileri			
Bina çevre vergileri	1.250	%95	1.188
Bina ve arsa vergileri	15.000	%95	1.4250
Toplam	16.250		15.438

Diğer vergiler			
Araç vergileri	1.750	%50	875
Reklam vergileri	1.250	%10	125
Damga vergileri	1.500	%10	150
Toplam	4.500		1.150

Kira giderleri			
Bilgisayar sistemleri bak gid.	5.425	%75	4.069
IBM lisans ücretleri	2.000	%75	1.500
Araç parkı leasing gid.	15.000	%85	12.750
Diğer kira gid.	0	%85	0
Toplam	22.425		18.319

Telefon ve posta giderleri			
İletişim giderleri	7.500	%75	5.625
Bilgisayar hat giderleri	3.500	%75	2.625
Toplam	11.000		8.250

Büro malz. Gazete dergi vs gd			
Büro malzeme giderleri	6.000	%10	600
Kitap ve dergi vs giderleri	1.500	%10	150
Fotokopi baskı ve mikrofilm	2.500	%10	250
Bilgs. sist. Bağlantılı diğ.gid.	1.450	%10	145
Toplam	11.450		1.145

Reklam ve dağıtım maliyetleri			
Otobüs ürün reklam gid.	255.600	%10	25.560
Kamyon ürün reklam gid.	300.000	%10	30.000
Transp. Ürün reklam gid.	250.000	%10	25.000
Diğer ürün reklam gid.	85.600	%10	8.560
Reklam için hediye eşya gid.	25.000	%10	2.500
Yurt içi fuar gid.	276.800	%10	27.680
Yurt dışı fuar gidr	575.400	%10	57.540
Pazar ve rekabet araş. Gid.	255.500	%10	25.550
Satış teşvik giderleri	725.000	%10	72.500
Eğitim ve organ. Geliştirme	200.000	%10	20.000
Bayi teşv. Gid.	150.000	%10	15.000
Kültürel sponsorluk gid.	0	%10	0
Spor sponsorluk gid.	155.000	%10	15.500
Temsil gid.	25.000	%10	2.500
Diğer imaj rekl. Giderleri	0	%10	0
Toplam	3.278.900		327.980

Seyahat giderleri			
Yurt dışı harcırah giderleri	17.500	%50	8.750
Yurt içi harcırah giderleri	12.500	%50	6.250
Şehir içi harcırah giderleri	5.000	%50	2.500
Toplam	35.000		17.500

Misafir Ağırlama			
Ağırlama giderleri	3.500	%50	1.750
Toplam	3.500		1.750

Hukuk danışmanlık ve üc. Gid			
Danışmanlık giderleri	20.000	%50	10.000
Ücret giderleri	2.000	%25	500
Mahkeme dava giderleri	2.500	%25	625
Toplam	24.500		11.125

D.sonu hesap kapama mal.			
Denetim giderleri	5.000	%10	500
Toplam	5.000		500

Sigorta giderleri			
Bina sigorta giderleri	3.300	%95	3.135
Makine sigorta giderleri	5.000	%100	5.000
Madde ve malzeme sig.gid.	10.000	%100	10.000
Araç sigorta giderleri	4.000	%75	3.000
Araç transport sig. giderleri	22.500	%50	11.250
Personel sig. giderleri	4.500	%85	3.825
Araç deneme sigorta giderleri	6.500	%100	6.500
Diğer sigorta giderleri	5.200	%50	2.600
Toplam	61.000		45.310

Diğer genel giderler			
Nakl. gümrük ve ambalaj gid.	195.000	%75	146.500
Şirket beklenmeyen diğ.gid.	5.000	%75	3.750
Diğer genel giderler	5.000	%50	2.500
Toplam	205.000		152.500

Genel giderler toplamı 3.678.525 600.876

GMMG+GG toplamı 18.923.947 15.577.288

İşletmede meydana gelen yıpranmaya ve tükenmeye tabi iktisadi kıymetlerin amortisman ve tükenme payları, gelir-gider tablosu hazırlanırken ayrıca dikkate alınmaktadır.

Bu giderler haricinde; 3.061 milyar araştırma ve geliştirme gideri, 194 milyar diğer faaliyetlerden gelir, 29 milyar olağanüstü gelir ve 39 milyar ise olağan üstü gider bütçelenmiştir.

Şirketin kontrol departmanı, her masraf yerinin harcamalarını, masraf yerlerinin hazırladıkları gider bütçelerine göre takip ve kontrol etmektedir.

Şirket ayrıca nakit akım planları hazırlamak suretiyle, likiditesini kontrol altına alır. "S" sanayi işletmesi nakit giriş ve çıkışlarını özet olarak aşağıda gösterildiği şekilde planlamaktadır.

4.6 SATIŞ BÜTÇESİ

"S" sanayi işletmesinde 1999 yılına ait bütçe için satış noktalarından alınan verilerin kontrolü ve onayından sonra, miktar olarak aşağıdaki gibi satış hedeflenmektedir.

Ürün Paketi	1.5.1999-30.4.2000 PLANLANAN SATIŞLAR (Adet)												
	May	Haz	Tem	Ağs	Eyl	Ekm	Kas	Ara	Ock	Şub	Mart	Nis	Top
Otobüs	13	14	15	20	22	22	19	17	18	22	25	28	235
Kamyon	17	18	22	23	26	27	25	23	25	26	28	30	290
Transporter	125	128	130	131	129	130	133	130	132	135	138	140	1581

SATIŞ BÜTÇESİ (TUTAR)

Fiyatlama bölümünün diğer bölümlerle ortak çalışmaları sonucu çıkarılan satış fiyatlarının bu miktarlara uygulanması yoluyla planlanan satış durumu nisan 1999 fiyatlarına göre aşağıdaki gibidir. (Otobüs 50.000, kamyon 25.000, transporter 5.000).

SATIŞLAR 1.5.1999 – 30.4.2000 (Milyon TL)

Aylar	Otobüs	Kamyon	Transporter	Toplam
Mayıs 1999	650.000	425.000	625.000	1.700.000
Haziran 1999	700.000	450.000	640.000	1.790.000
Temmuz 1999	750.000	550.000	650.000	1.950.000
Ağustos 1999	1.000.000	575.000	655.000	2.230.000
Eylül 1999	1.100.000	650.000	645.000	2.395.000
Ekim 1999	1.100.000	675.000	650.000	2.425.000
Kasım 1999	950.000	625.000	665.000	2.240.000
Aralık 1999	850.000	575.000	650.000	2.075.000
Ocak 2000	900.000	625.000	660.000	2.185.000
Şubat 2000	1.100.000	650.000	675.000	2.425.000
Mart 2000	1.250.000	700.000	690.000	2.640.000
Nisan 2000	1.400.000	750.000	700.000	2.850.000
Toplam	11.750.000	7.250.000	7.905.000	26.905.000

Bu tutarlara deflâtörler ile fiyatları etkileyen diğer faktörler de eklendikten sonra gelecek bir yıl içindeki araç satışı gelirlerinin aşağıdaki gibi olması beklenmektedir²¹⁴.

Aylar	Otobüs	Kamyon	Transporter	Toplam
Mayıs 1999 (0,07)	695.000	454.750	668.750	1.819.000
Haziran 1999 (0,11)	777.000	499.500	710.400	1.986.900
Temmuz 1999 (0,14)	855.000	627.000	741.000	2.223.000
Ağustos 1999 (0,17)	1.170.000	672.750	766.350	2.609.100
Eylül 1999 (0,22)	1.342.000	793.000	786.900	2.921.900
Ekim 1999 (0,275)	1.402.500	860.625	828.750	3.091.875
Kasım 1999 (0,32)	1.254.000	825.000	877.800	2.956.800
Aralık 1999 (0,355)	1.151.750	779.125	880.750	2.811.625
Ocak 2000 (0,395)	1.255.500	871.875	920.700	3.048.075
Şubat 2000 (0,445)	1.589.500	939.250	975.375	3.504.125
Mart 2000 (0,605)	2.006.250	1.123.500	1.107.450	4.237.200
Nisan 2000 (0,675)	2.345.000	1.256.250	1.172.500	4.773.750
Toplam	15.844.000	9.702.625	10.436.725	35.983.350

4.7 ÜRETİM MİKTARI BÜTÇESİ

Dönem başı ve dönem sonu mamul stoğu bulunmadığından satış bütçesindeki rakamlar üretim bütçesini oluşturmuştur.

Ürün Paketi	Adet
Otobüs	235
Kamyon	290
Transporter	1581

4.8 DOLAYSIZ MALZEME BÜTÇESİ

	Milyar TL
Üretim için gerekli olan	14.977 (kümülatif giderler tablosundan)
+D.S.H.M.S	805 (veri)
Gerekli miktar	15.782
-D.B.H.M.S	877 (dönem başı bilnaçodan)
Alımı Gerekli Miktar	14.905

²¹⁴ Örnekteki deflâtörler, Türkiye Bankalar Birliğinin 1999 yılı için öngördüğü enflasyon oranlarından alınmıştır.

4.9 DOLAYSIZ İŞÇİLİK BÜTÇESİ

Hammadde maliyeti üzerinden yaklaşık %13,4 olarak hesaplanmaktadır.
Buna göre $14.977 \times \%13,4 = 2.000$ milyar TL

Dolaysız işçilik = 2.000 milyar TL

4.10 GENEL İMALAT GİDERLERİ BÜTÇESİ

(Milyar TL)

Hammadde	14.977 (dolaysız malzeme bütçesi)
İşçilik	2.000 (dolaysız işçilik bütçesinden)
<u>Genel İmalat Gideri</u>	<u>600 (kümülatif giderler tablosu)</u>

17.577

4.11 DÖNEM GİDERLERİ BÜTÇESİ

Milyar TL

3.346 Kümülatif giderler tablosu

3.061 veri

Toplam 6407

4.12 FAALİYET DIŞI GELİR VE GİDERLER

Diğer faaliyetlerden gelir ve kârlar (+)	194
Diğer faaliyetlerden gider ve zararlar(-)	19
Olağanüstü gelir ve kârlar(+)	29
Olağanüstü gider ve zararlar (-)	39
Toplam	175

4.13 SERMAYE YATIRIMLARI BÜTÇESİ

Şirket planlanan dönemde 12.225 milyar lira otomobil üretim tesisleri yatırımına başlamış olup yatırım henüz tamamlanmamıştır.

4.14 NAKİT BÜTÇELERİ

4.14.1 NAKİT ÇIKIŞLARI

Ödeme planı (milyar TL)

Harcama ayı	Harcama tutarı	ÖDEMELER												
		May	Haz	Tem	Ağus	Eyl	Ekim	Kasım	Aralık	Ocak	Şub	Mart	Nis	Sonra yıl
Önceki yıldan	0	425	375	275	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
Mayıs	1370	390	350	275	355	0	0	0	0	0	0	0	0	0
Haziran	1431	0	425	326	357	323	0	0	0	0	0	0	0	0
Temmuz	1536	0	0	355	356	400	425	0	0	0	0	0	0	0
Ağustos	1707	0	0	0	495	402	403	407	0	0	0	0	0	0
Eylül	1765	0	0	0	0	558	400	348	459	0	0	0	0	0
Ekim	1841	0	0	0	0	0	559	455	369	458	0	0	0	0
Kasım	1754	0	0	0	0	0	0	495	409	415	435	0	0	0
Aralık	1837	0	0	0	0	0	0	0	508	415	425	489	0	0
Ocak	2071	0	0	0	0	0	0	0	0	685	512	459	415	0
Şubat	2122	0	0	0	0	0	0	0	0	0	519	502	523	578
Mart	2175	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	595	508	1072
Nisan	2199	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	622	1577
Değişken ve sabit maliyetler top	21808	815	1150	1231	1563	1683	1787	1705	1745	1973	1891	2045	2068	3227
Bir kerelik likidite gerek. gid. (yatırım)	12225	200	675	600	600	750	1000	1000	1100	1000	1300	2000	2000	0
Topl. likidite ger. gid	34033	1015	1825	1831	2163	2433	2787	2705	2845	2973	3191	4045	4068	3227

4.14.2 NAKİT GİRİŞLERİ

Tahsilat planı (Milyar TL)

Tahsilat ayı	Harcama tutarı	TAHSİLATLAR												
		May	Haz	Tem	Ağus	Eyl	Ekim	Kasım	Aralık	Ocak	Şub	Mart	Nis	Sonra yıl
Önceki yıldan	0	375	157	89	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
Mayıs	1819	755	674	159	231	0	0	0	0	0	0	0	0	0
Haziran	1987	0	997	525	265	200	0	0	0	0	0	0	0	0
Temmuz	2223	0	0	1123	450	350	300	0	0	0	0	0	0	0
Ağustos	2609	0	0	0	1309	600	400	300	0	0	0	0	0	0
Eylül	2922	0	0	0	0	1450	700	350	422	0	0	0	0	0
Ekim	3092	0	0	0	0	0	1510	755	422	405	0	0	0	0
Kasım	2957	0	0	0	0	0	0	1456	725	376	400	0	0	0
Aralık	2812	0	0	0	0	0	0	0	1411	701	350	350	0	0
Ocak	3048	0	0	0	0	0	0	0	0	1548	750	375	375	0
Şubat	3504	0	0	0	0	0	0	0	0	0	1750	775	529	450
Mart	4237	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	2100	1050	1087
Nisan	4774	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	2350	2424
Toplam	35984	1130	1828	1896	2255	2600	2910	2861	2980	3030	3250	3600	4304	3961

Planlanan dönem sonundaki ilk madde ve malzeme diğer stok tutarlarının

805.582.000.000 TL olacağı tahmin ediliyor. Planlanan döneme ilişkin amortisman giderlerinin toplamı 1.400 milyar TL'dir. Şirket planlanan dönemde 12.225 milyar lira tutarında otomobil üretim tesisleri yatırımına başlamış olup yatırım henüz tamamlanmamıştır.

4.15 PROFORMA BİLANÇO VE GELİR TABLOSU

Şirketin öngörülen nakit çıkış ve nakit giriş planlarından sonra, gelecek bir yıl sonundaki bilanço ve gelir tablosunun aşağıdaki gibi olması beklenmektedir.

"S" Sanayi İşletmesi Bilançoları (Milyar TL)

Aktif	Gerçekleşen			Planlanan
	31.12.1997	31.12.1998	30.4.1999	30.4.2000
I. Dönen Varlıklar	2.909	1.680	2.042	5.623
A Hazır Değerler	351	127	65	463
B Menkul Kıymetler	1.192	87	105	300
C Kısa Vadeli Yabancı Kaynaklar	504	269	908	3.961
D Diğer Kısa Vadeli Alacaklar	0	0	9	15
E Stoklar	694	977	877	806
F Diğer Dönen Varlıklar	168	221	78	78
II. Duran Varlıklar	10.327	3.199	3.461	14.673
A Uzun Vadeli Ticari Alacaklar	68	4	3	3
B Finansal Duran Varlıklar	3	310	406	370
C Maddi Duran Varlıklar	11.830	3.107	3.361	3.784
D Yapılmakta Olan Yatırımlar	0	0	0	12.225
E Birikmiş Amortismanlar (-)	1.590	226	316	1.716
F Diğer Duran Varlıklar	17	4	7	7
AKTİF TOPLAMI	13.236	-4.879	5.504	20.296
PASİF				
I. Kısa Vadeli Borçlar	1.220	1.350	462	3.686
A Finansal Borçlar	42	87	1	0
B Ticari Borçlar	296	43	123	3.300
C Diğer Kısa Vadeli Borçlar	155	43	53	102
D Alınan Sipariş Avansları	10	1	0	0
E Borç ve Gider Karşılıkları	718	1.177	284	284
II Uzun Vadeli Yabancı Kaynaklar	3.386	1.182	314	314
A Finansal Borçlar	0	11	14	14
B Ticari Borçlar	0	0	0	0
C Diğer Uzun Vadeli Borçlar	0	6	10	10
D Borç ve Gider Karşılıkları	3.386	1.164	290	290
III Öz Sermaye	8.630	2.347	4.728	16.296
A Sermaye	480	48	3.000	3.000
B Emisyon Primi	1	0	0	0
C Yeniden Değerleme Değ Artışı	622	129	296	915
D Yedekler	676	128	46	1.432
E Net Dönem Kârı	6.852	-2.041	1.386	10.949
PASİF TOPLAMI	13.236	4.879	5.504	20.296

"S" Sanayi İşletmesi Gelir Tabloları (Milyar TL)

	Gerçekleşen			Planlanan
	31.12.1997	31.12.1998	30.4.1999	30.4.2000
A Brüt Satışlar	36.622	10.189	5.754	35.984
B Satışlardan İndirimler (-)	472	83	135	-
C Net Satışlar	36.149	10.106	5.619	35.984
D Satışların Maliyeti	25.928	6.827	3.740	17.577
BRÜT SATIŞ KÂR VEYA ZARARI	10.221	3.280	1.879	18.407
E Faaliyet Giderleri (-)	404	57	161	6.407
FAALİYET KÂR VEYA ZARARI	9.817	3.223	1.717	12.000
F Diğer Faaliyetlerden Gelirler ve Kârlar	617	104	62	194
G Diğer Faaliyetlerden Gider ve Zararlar (-)	0	0	5	19
H Finansman Giderleri (-)	26	43	60	0
FAALİYET KÂRI	10.408	3.284	1.714	12.175
I Olağanüstü Gelirler ve Kârlar	12	5	14	29
J Olağanüstü Giderler ve Zararlar (-)	344	100	69	39
DÖNEM KÂRI	10.076	3.189	1.660	12.165
K Ödenecek Vergi ve Yasal Yükümlülükler	3.224	1.148	274	1.216
NET DÖNEM KÂRI VEYA ZARARI	6.852	2.041	1.386	10.949

SONUÇ

Geleceği önceden tahmin etmek ve tedbir almak işletmelerin varlıklarını devam ettirebilmesi ve ekonomide söz sahibi olabilmesi açısından işletmelere önemli bir avantaj sağlamaktadır. Tahminlerin bir sistem dahilinde yapılması tahmin yapmanın doğasında bulunan yanılma payını en aza indirir.

İşletme bütçeleri geleceği sistematik olarak tahmin etmeye çalışan planların parasal göstergeleri olduğundan ayrı bir öneme sahiptir. Mümkün olan en doğru bütçe tahmini için olasılık analizi, doğrusal programlama, simülasyon teknikleri gibi istatistik ve diğer objektif metotlar uygulanmalıdır, yöneticiler tahminlerini yaparken iç ve dış kaynaklardan yararlanmalı, geçmiş dönem bütçelerinin başarılı ve başarısız yönleri gelecek dönem bütçesinin hazırlanmasında kullanılmalıdır.

İşletme bütçeleri, insanlar tarafından yapılan ve uygulanan bir yönetim aracı olduğundan insan ilişkileri büyük önem kazanmaktadır. Bütçenin hazırlanmasına tüm seviyelerdeki yönetim kadrosunun katılımı sağlanmalıdır. Çalışanların kendileri tarafından belirlenmemiş hedeflere ulaşmaları beklenemez. Bütçe yapımına yaygın katılım, hedeflerin herkesçe bilinmesine de hizmet eder.

Personeli verime zorlamak için yüksek bütçe hedefleri tespit edilmemelidir. Bu nasıl olsa ulaşamayacağı düşüncesi ile hedeflerin tamamen ihmaline yol açar. Bütçede hedeflerin düşük tutulması ise işletmenin potansiyelini tam olarak ortaya koymasını engeller. Bütçede saptanan hedefler gerçekçi olmalıdır.

Buna göre; işletme bütçelerini oluştururken dikkatli bir şekilde gözden geçirilmesi ve bunlardan etkin bir şekilde faydalanabilmek için bütçe yapım zamanlamasına da önem verilmelidir.

KAYNAKÇA

AKGÜÇ Öztin, **Finansal Yönetim**, Muhasebe Enstitüsü Yayını, İstanbul 1994.

ATAMANALP Celalettin, KARCIOĞLU Reşat ve ORHAN M.Suphi, **Maliyet Muhasebesi**, Aktif Yayınevi, İstanbul, 2000.

BURSAL Nasuhi - ERCAN Yücel; **Maliyet Muhasebesi**, İ.Ü.İ.F Yayını, İstanbul, 1986.

ÇARIKCIOĞLU Peyami, **Kâr Planlaması ve Kontrol Süreci**, İ.Ü.İ.F. Dergisi, Cilt25, sayı 2, 1996.

DEMMER K.H., HUMMER W., **Yeni İşletme Yönetim Teknikleri**, Aydın Matbaası, Ankara, 1978.

GÜNDÜZ Pamuk, YURDAKUL Alpay ve diğerleri, **Stratejik Yönetim ve Senaryo Tekniği**, İstanbul, İrfan Yayıncılık, 1997, 1 Baskı.

GÜRSOY C.Tuncer, **Yönetim ve Maliyet Muhasebesi**, Beta Yayınları, İstanbul 1999.

HACİRÜSTEMOĞLU Rüstem, **Pazarlama Giderleri Bütçesi**, M.Ü. Muhasebe Araştırma ve Uygulama Merkezi Muhasebe Dergisi, 1986.

HAFTACI Vasfi, **İşletme Bütçeleri**, KOÜ Yayınları, Yayın No:24, Kocaeli, 2001.

HAFTACI Vasfi, ERDEN Selman A., **Maliyet Çözümlenmeleri**, Kocaeli, KOÜ Yayınları, 1999.

HAFTACI Vasfi, **Maliyet Muhasebesi**, İstanbul, Beta Basım AŞ., 1999.

KARDEŞ Semra, **İşletmelerde Bir Kontrol Aracı Olarak Satış Bütçeleri**, Dokuz Eylül Ü.İ.İ B.F.Dergisi, Cilt 5, 1990.

KOÇ YALKIN Yüksel; **Yönetim Aracı Olarak İşletme Bütçeleri**, Turhan Kitabevi, Ankara, 1989.

KOÇEL Tamer, **İşletme Yöneticiliği**, Yön Ajans, İstanbul, 1989.

MANAV Cevat, **Yönetim Açısından İşletme Bütçeleri ve Finansman Planlama**, Desen Kitapçılık Matbaası, Ankara, 1990.

MOORE Cari L., JAEDİCKE Robert K., **Yönetim Muhasebesi**, İÜ İşletme Fak.İşletme İktisadı Enstitüsü, Yayın No:91, İstanbul, 1988, 2.Baskı.

ORHON BASIK Feryal, **Kâr Planlaması ve Kontrolü**, İ.Ü. Yayını, İstanbul 1992.

ÖZDEMİR Muharrem, **Finansal Yönetim**, Türkmen Kitapevi, İstanbul 1999.

PEKER Alparslan, **Modern Yönetim Muhasebesi**, İ.Ü. Yayını. İstanbul, 1982.

PEKİNER Kamuran, **İşletme Denetimi**, İstanbul, İÜ İF Yayını, 1988.

SEVGENER A. Sait ve HACİRÜSTEMOĞLU Rüstem, **Yönetim Muhasebesi**, Alfa Basım Yayım, İstanbul, 2000.

SEVGENER A. Sait, **Yönetim Muhasebesi**, Marmara Ü.İ. Yayını, İstanbul 1986.

ŞAHİN Hüseyin, **Yatırım Projeleri Analizi**, Ezgi Kitabevi, Bursa, 2000.

THOMSETT Michael C., **Bütçeleme ve Tahmin**, Epsilon Yayıncılık, İstanbul 1977.

TOSUN Kemal, **İşletme Yönetimi**, Fakülteler Matbaası, İstanbul, 1971.

USLU M.Selçuk, **Planlama ve Kontrol Açısından Maliyet Muhasebesi**, Gazi Üniversitesi yayınları, 1991.

ÜLGEN Hayri, **İşletme Yönetiminde Bilgisayarlar**, Yön Ajans, İstanbul, 1990.

YÜZER Ali Fuat, **İşletme Yönetiminde Kâr-Zarar Bütçesine Olasılıklı Yaklaşım**, İ.T.İ. A. Yayını, Eskişehir, 1981.

ÖZGEÇMİŞ

AHMET YANIK

1968 yılında Rize’de doğdu. İlköğrenimini Rize’de Orta öğrenimini İzmit’te tamamladı. 1999 yılında Kocaeli Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi İşletme Bölümünden Mezun oldu. 2001 yılında KOÜ Sosyal Bilimler Enstitüsü Muhasebe-Finansman programında yüksek lisans eğitimine başladı. Yüksek lisans öğrenimi sırasında özel sektörde de çalışmalarda bulunmuş halen Kocaeli Üniversitesinde öğretim görevlisi olarak çalışmaktadır.

